

UNIVERZITET SINGIDUNUM
DEPARTMAN ZA POSTDIPLOMSKE STUDIJE

**REVIZIJA U FUNKCIJI RAČUNOVODSTVENE KONTROLE U
CILJU OTKRIVANJA GREŠAKA I POBOLJŠANJA
RAČUNOVODSTVENIH AKTIVNOSTI**

- M A S T E R R A D -

Mentor:

Prof. dr Goranka Knežević

Kandidat:

Milica Jovanović

401828/2009

Beograd, 2015.

S A D R Ź A J

1. METODOLOGIJA RADA	1
1.1. Uvod	1
1.2. Ciljevi i hipoteze	2
1.3. Izvori podataka	3
1.4. Struktura rada	3
2. RAZVOJ I ZNAČAJ REVIZIJE	4
2.1. Istorijski pregled revizorske profesije	4
2.2. Očekivanja od revizorske profesije u budućnosti	5
2.3. Razvoj revizije u Srbiji	7
3. RAČUNOVODSTVENA REGULATIVA	8
3.1. Međunarodni računovodstveni standardi (MRS)	10
3.1.1. Cilj primene Međunarodnih računovodstvenih standarda	12
3.2. Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja (MSFI)	13
4. SISTEMI KONTROLE FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA	15
4.1. Interna revizija	15
4.2. Eksterna revizija	16
4.2.1. Uticaj eksterne revizije na kvalitet finansijskih izveštaja	17
4.2.2. Revizorske firme	18
4.3. Korelacija između interne i eksterne revizije	19
5. ULOGA PR-a U REVIZIJI	21
5.1. Ko su korisnici revizorskog mišljenja?	24
5.2. Finansijske informacije i PR	26
6. REVIZIJA I OTKRIVANJE GREŠAKA U FINANSIJSKIM IZVEŠTAJIMA	28
6.1. Računovodstveni modeli prevare	29
7. REVIZORSKA MIŠLJENJA	31
7.1. Pozitivno revizorsko mišljenje sa skretanjem pažnje	32
7.2. Aktivnosti nakon otkrivanja grešaka	34
8. STUDIJSKO ISTRAŽIVAČKI RAD	35
8.1. Prikupljeni podaci i istraživačka metodologija	35
8.2. Analiza konačnog uzorka	41
8.3. Analiza mišljenja sa osvrtom na Standarde	43
9. ZAKLJUČAK	47

Literatura.....	51
PRILOG A	54
PRILOG B	56
PRILOG C	59

1. METODOLOGIJA RADA

1.1. Uvod

Pošto kontrola u računovodstvu i izradi finansijskih izveštaja igra značajnu ulogu, cilj predmetnog istraživanja je da se ukaže na probleme i pitanja vezana za efikasnost revizije u otkrivanju grešaka pri izradi finansijskih izveštaja jedne kompanije. Uz to, u radu će se identifikovati najčešće greške i njihov uzrok, kao i odrediti pozicija interne kontrole, njen uspeh delanja i poznavanja same organizacije na celokupan uspeh kompanije. Biće pokazano i na koji način kontrola može da utiče na računovodstvo kompanija u cilju bolje izrade finansijskih izveštaja i vernijeg prikaza finansijskog stanja jedne kompanije, kao i da dobro uređen sistem kontrole može biti od velike pomoći u otkrivanju računovodstvenih grešaka.

Kroz istraživanje se ističe značaj jakog sistema kontrole kao i dobre interakcije između interne i eksterne revizije, a sve to u cilju poboljšanja računovodstvenih aktivnosti i kvalitetnijeg finansijskog izveštavanja. U težnji za vernijim prikazom finansijskog stanja kompanija iskazana je velika borba protiv finansijskog kriminala i računovodstvenih prevara kako bi se zaštitila sama privreda, unapredilo poverenje investitora i obezbedilo sigurnije finansijsko tržište.

Kroz istraživanje ističemo da je kvalitetniji prikaz finansijskog stanja kompanija težnja za unapređenjem celokupne privrede jedne zemlje, pa će se istraživanje baviti i analizom finansijskog položaja i likvidnosti privrednih entiteta. Finansijski položaj društva determiniše njegove mogućnosti finansiranja, izražava se obimom i strukturom kapitala i odražava sliku o solventnosti i likvidnosti društva na osnovu koje krajnji korisnici donose ekonomske odluke. U kojoj meri revizorska mišljenja ističu položaj društva, biće određeno nakon sprovedenih analiza.

Na samom polazištu istraživanja postavljamo hipoteze koje će biti predmet provere i analize kako bi se došlo do opštih zaključaka.

1.2. Ciljevi i hipoteze

Ciljevi ovog istraživanja su:

- Utvrđivanje najčešće računovodstvene greške u finansijskim izveštajima kompanija kroz revizorske izveštaje nakon sprovedenih revizija.
- Utvrđivanje da li su najčešće greške rezultat prevare ili slučajnosti.
- Utvrđivanje veze između kontrole i računovodstva.
- Utvrđivanje značaja interne revizije u prevenciji računovodstvenih grešaka.
- Utvrđivanje značaja pridržavanja računovodstvene regulative, propisa i zakona u cilju suzbijanja grešaka.

Hipoteze:

Polazna pretpostavka ovog istraživanja je da je najčešća greška u pozitivnim revizorskim izveštajima sa skretanjem pažnje pogrešna reklasifikacija računovodstvenih stavki, odnosno neadekvatno korišćenje konta.

Operativni deo ovog rada će obuhvatati detaljnu analizu pozitivnih revizorskih mišljenja sa skretanjem pažnje, kako bi se analizom uzorka potvrdila polazna hipoteza. Iz polazne hipoteze proističu i naredne, posebne hipoteze koje analiziramo tokom istraživanja, a to su sledeće:

1. Jak sistem kontrole i dobra interakcija između interne i eksterne revizije smanjuje mogućnost nastanka greške.
2. Interna kontrola je u boljoj poziciji za otkrivanje grešaka u odnosu na eksternu reviziju.
3. Eksterna revizija se oslanja na internu reviziju.
4. Pogrešno tumačenje standarda je jedna od najvećih opasnosti za nastanak greške.

1.3. Izvori podataka

Podaci neophodni za istraživanje prikupljeni su putem priručnika, računovodstvenih standarda i standarda interne revizije. Pregledani su razni istraživački radovi i njihovi nalazi su se takođe koristili kao sekundarni izvori u cilju stvaranja i razvoja ovog rada. Analizirana su i istraživanja od strane velikih svetskih revizorskih kuća, kao što su KPMG i Deloitte, a koja se tiču velikih računovodstvenih prevara.

Razni novinarski izveštaji su takođe razmatrani prilikom prikupljanja podataka.

Tokom istraživanja vršeni su i razgovori sa eksternim revizorima koji su, koristeći svoje veliko iskustvo u vršenju kontrole, pomogli u raznim aspektima ovog rada, u smislu davanja mišljenja o važnosti kontrole i suzbijanju mogućnosti greške.

1.4. Struktura rada

Prva celina – Prva celina rada predstavlja uvodni deo u kome su definisani tema i predmet rada i načini na koje će ona biti obrađivana. Posebna pažnja posvećena je računovodstvenim greškama i vezi između računovodstva i sistema kontrole.

Druga celina – U drugoj celini je jasno definisana revizija kao profesija i njen značaj, kao i način oglašavanja. Pažnja je usmerena na odnose s javnošću kao način komunikacije sa korisnicima, koja zapravo predstavlja veoma bitan činilac uspeha, jer se putem dobre komunikacije mogu dobiti sve neophodne informacije o željama i potrebama tržišta. Posmatran je i finansijski menadžment kao neophodnost u poslovnoj politici.

Treća celina – U trećoj celini fokus je na revizorskom mišljenju sa skretanjem pažnje, kao i značaju primene zakona i standarda prilikom formiranja finansijskih izveštaja, a u cilju smanjenja računovodstvenih grešaka.

Četvrta celina – U petoj celini predstavljena je sprovedena analiza na uzorku revizorskih mišljenja. Detaljno je opisan način na koji je pomenuta analiza izvršena, kao i način na koji su prikupljeni podaci potrebni za ovo istraživanje. Poseban značaj posvećen je računovodstvenim standardima i upravo je analiza odabranih mišljenja izvršena posmatranjem korelacije obelodanjenih revizorskih mišljenja i primene standarda i računovodstvene regulative od strane računovodstva poslovnih entiteta. Nakon sprovedenog istraživanja izvedeni su opšti zaključci.

2. RAZVOJ I ZNAČAJ REVIZIJE

2.1. Istorijski pregled revizorske profesije

Od industrijske revolucije uporedo sa razvojem i jačanjem kompanija i pojavom menadžmenta revizija dobija pravu ulogu i učvršćuje svoj značaj u privredi. Prvenstveno je funkcija revizije izražavanje neutralnog stručnog mišljenja o finansijskim izveštajima koje je rukovodstvo dužno da podnosi investitorima kompanija odnosno vlasnicima. Takođe, finansijski izveštaji, pored vlasnika interesuju i poslovne partnere, banke i kreditore koji za cilj imaju umanjenje rizika poslovanja sa konkretnim pravnim subjektom. Revizija tek u poslednjim decenijama kod nas dobija svoje zasluženno mesto koje u zemljama razvijenih ekonomija ima vekovima. (Stanišić, 2009)

Put razvoja revizije tekao je uporedo sa razvojem same privrede. Kako je privreda jačala, tako je i revizorska profesija dobijala na značaju. Prvenstvena uloga revizorske profesije odnosila se na otkrivanje prevara i grešaka, a tek kasnije revizija dobija nov zadatak, odnosno javlja se uloga vezana za izradu tačnosti računovodstvenih evidencija. U samom početku kontrola tačnosti računovodstvenih evidencija smatrala se sekundarnim ciljem revizije. Do krupnih promena u shvatanju revizije i njenih ciljeva dolazi srediom prošlog veka, kada je primarna uloga revizije definisana kao ocenjivanje pouzdanosti finansijskih izveštaja. Do današnjih dana, ova uloga revizije nije izgubila na značaju. Kako i Međunarodni standardi revizije ističu, uloga, odnosno cilj revizije je da nezavisni revizor izrazi svoje stručno mišljenje o tome da li su računovodstveni izveštaji sastavljeni u skladu sa utvrđenim okvirom za finansijsko izveštavanje.

Sam tradicionalni pristup, koji se prevashodno oslanja na testiranje podataka u računovodstvenim izveštajima, u poslednje vreme postaje manje relevantan, pa je zato vrlo bitno istaći da reviziju treba stalno prilagođavati promenama do kojih dolazi u kompleksnom poslovnom okruženju.

Razvoj uloge revizije može se pratiti i kroz trougao: *dozvolio* – *preporučio* – *zahtevao*. U najranijem periodu razvoja revizije kao profesije eksternu reviziju *dozvolio* je Zakon o preduzeću Ujedinjenog Kraljevstva. U skladu sa ovim zakonom od eksternog revizora tražilo se da podnese izveštaj u kome određuje da li godišnji finansijski izveštaji pružaju potpunu i objektivnu sliku

preduzeća. Nešto kasnije revizija se *preporučuje* Zakonom o preduzeću iz 1860. godine, dok se Zakonom o preduzeću iz 1900. godine *zahteva* za sva preduzeća sa ograničenom odgovornošću. Prvo kraljevsko ovlašćenje dato je Institutu ovlašćenih revizora Škotske 1854. godine, a potom sledi Institut ovlašćenih računovođa u Engleskoj i Velsu 1887. godine i Institut ovlašćenih računovođa u Irskoj 1888. godine. Zvanje ovlašćeni revizor zvanično je uspostavljeno 1896. godine u Njujorku. Počeci razvoja revizije su u Velikoj Britaniji, za koju se vezuje i nastanak jednog novog društveno-ekonomskog sistema u svetskim razmerama, a samim tim i novog finansijskog sistema.

Najznačajnija promena za reviziju jeste nastanak pojave profesije menadžera. Razvoj i rast preduzeća dovodi do toga da vlasnici ne raspolažu odgovarajućim znanjem i veštinama da bi upravljali velikim poslovnim entitetima, što stvara potrebu za pojavom menadžmenta. Rukovodstvo, odnosno menadžment dobija ulogu podnosioca izveštaja u cilju polaganja računa vlasnicima i prikazivanja osnove za plaćanje poreza. (Stanišić, 2009)

2.2. Očekivanja od revizorske profesije u budućnosti

Kako se uloga revizije jasno definisala i odredila kroz period razvoja privrede, tako je bitno istaći da se budućnost pružanja revizorskih usluga ogleda u održavanju koraka sa aktuelnim poslovnim okruženjem.

Od velikog značaja za reviziju kao profesiju je insistiranje na Etičkom kodeksu, kao i poštovanje etičkih i profesionalnih normi. Takođe, insistiranje na konstantnom profesionalnom usavršavanju, licenciranju i nadzoru revizora utiče na kvalitet i uspešnost revizorske profesije.

U programu kontinuiranog profesionalnog usavršavanja licenciranih ovlašćenih revizora, ističe se sledeće:

"Licencirani ovlašćeni revizor je dužan da obavlja kontinuirano profesionalno usavršavanje u cilju održavanja i unapređenja teorijskog znanja, profesionalnih veština i profesionalnih vrednosti u skladu sa zahtevima Međunarodnih standarda edukacije." (Akti komore, www.kor.rs)

Dužnost revizora, u cilju jačanja čitave revizorske profesije, jeste da svoje stečeno znanje drži na odgovarajućem nivou, kao i da teži stalnom usavršavanju već postignute stručne sposobnosti. Od

revizora se očekuje da svoje stručne usluge obavlja u skladu sa etičkim načelima, pravilima ponašanja i profesionalnim standardima utvrđenim kodeksom etike. To podrazumeva sledeće: poštenje, nezavisnost, integritet, objektivnost, sprečavanje sukoba interesa, političku neutralnost, poverljivost informacija, objektivnost, profesionalno ponašanje i kompetentnost. Ovim kodeksom bliže se uređuju etička načela, opšteprihvaćena pravila ponašanja i profesionalni standardi kojih su dužni da se pridržavaju revizori na području Republike Srbije. (Etički kodeks, www.dri.rs)

Krajnji korisnici revizorskih mišljenja od ove profesije očekuju bolju procenu poslovnih rizika, kao i bolje tumačenje, odnosno spoznaju bilansa jednog pravnog subjekta, pa samim tim i revizija mora težiti stalnom poboljšanju ovih aktivnosti.

Jedno od tri fundamentalna pitanja za reviziju je i pitanje značajnosti, koje je Stanišić definisao na sledeći način: "Informacija je značajna ako njeno izostavljanje ili pogrešno iskazivanje može uticati na ekonomske odluke njenih korisnika donete na osnovu finansijskih izveštaja." (Stanišić, 2009)

Pitanje značajnosti usko je povezano sa očekivanjima krajnjih korisnika finansijskih izveštaja, s obzirom na to da su granice značajnosti uvedene s ciljem smanjenja neophodnog obima revizorskih provera. Kako su za revizorsku profesiju zahtevi korisnika računovodstvenih informacija veliki izazov, tako je i stalna težnja revizora pronalaženje načina za proveravanjem i adekvatnim izveštavanjem. Ovo poboljšanje, u budućem periodu, trebalo bi da se odnosi na drugačiju formu revizorskih izveštaja, u kome će prigovori i verovatnoća biti jasno izraženi, a revizori moraju da razvijaju jezik za izražavanje mišljenja koji bi bio usmeren ka računovodstveno manje edukovanom delu javnosti.

2.3. Razvoj revizije u Srbiji

Počeci uvođenja revizije kao profesije kod nas započinju u periodu Velike depresije od 1929-1933 godine. Ipak, u to vreme reviziji se nije poklanjala adekvatna pažnja. Inostrana preduzeća zalagala su se za uspostavljanje jakog sistema kontrole, dok su državni organi jasno izražavali negativan stav. Kroz istoriju bilo je par pokušaja uvođenja sistema kontrolisanja kroz reviziju, ali su uglavnom političke prilike diktirale drugačija pravila. Period socijalizma, sa osnovnom idejom da je radnik u funkciji i nadzora u poslovanju, onemogućava dalji razvoj revizije. Tek kasnije, inostrane sile nameću ponovo uvođenje i oživljavanje revizije na našim prostorima. Značaj revizije za tržišnu privredu kod nas uočen je tek devedesetih godina prošlog veka. Zakon o reviziji računovodstvenih izveštaja donet je 1997. godine, ali je zbog neadekvatnih rešenja, nakon dnošenja, pretrpeo brojne izmene i dopune.

Početak prave primene revizije u Srbiji može da se odredi iz podatka navedenog u časopisu "Ekonomске teme":

"Juna 2006. godine Vlada Republike Srbije donela je nekoliko zakona koji treba efikasnije da regulišu pitanje korporativnog upravljanja, finansijskog i računovodstvenog menadžmenta i aktivnosti tržišta kapitala. Ovaj paket zakona, koji se sastoji iz Zakona o preuzimanju akcionarskih društava, Zakon o investicionim fondovima, Zakon o računovodstvu i reviziji i novog Zakona o tržištu hartija od vrednosti i drugih finansijskih instrumenata, usklađen je sa evropskim standardima." (Savović, 2009)

Najviši organ revizije u Republici Srbiji je Državna revizorska institucija koja je osnovana 2005. godine Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji. Ona je samostalan i nezavisan državni organ, a za obavljanje poslova iz svoje nadležnosti Institucija je odgovorna Narodnoj skupštini Republike Srbije. Državna revizorska institucija svoju funkciju obavlja na osnovu Ustava Republike Srbije, Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji i Poslovnika Državne revizorske institucije, koji u skladu sa Zakonom, bliže uređuje način i postupak po kome Institucija vrši svoju nadležnost revizije, način ovezbeđivanja javnosti rada, odlučivanja i druga pitanja utvrđena Zakonom koja su od značaja za rad Institucije. (Državna revizorska institucija, www.dri.rs)

3. RAČUNOVODSTVENA REGULATIVA

Računovodstvo jednog privrednog subjekta obavlja svoja zaduženja i poslovne aktivnosti u skladu sa zakonskom, profesionalnom i internom regulativom.

1. Kod zakonske regulative prvenstveno se misli na Zakon o računovodstvu i Zakon o reviziji, kao i ostale propise i podzakone koji se odnose na primenu odnosno izvršavanje ovih zakona.

2. Profesionalna regulativa podrazumeva Okvir za sastavljanje i prikazivanje finansijskih izveštaja, Međunarodne računovodstvene standarde (MRS) i Međunarodne standarde finansijskog izveštavanja (MSFI), sva tumačenja koja prate standarde, Međunarodne standarde revizije (MSR) i Kodeks etike za profesionalne računovođe.

3. Interna regulativa predstavlja sve interne akte, uputstva i smernice koje propisuje poslovni subjekt u cilju boljeg vođenja poslovnih knjiga. (Petrović, 2006)

Jedinstveni cilj primene računovodstvene regulative, odnosno zakona i standarda je jednoobraznost finansijskih izveštaja svih pravnih subjekata. Težnja je u postizanju uporedivosti finansijskih izveštaja između različitih pravnih subjekata, a isto tako i postizanju uporedivosti finansijskih izveštaja iz različitih perioda poslovanja jednog pravnog subjekta. (Sl.Glasnik RS, br.35/2014)

Ovakva težnja određuje mogućnost davanja što tačnijih informacija krajnjim korisnicima finansijskih izveštaja.

Jedan od načina komuniciranja pravnih subjekata sa ostatkom javnosti jeste i kroz obelodanjivanje finansijskih izveštaja. Na ovaj način svi korisnici finansijskih izveštaja mogu da vrše određena upoređivanja, procenu likvidnosti i solventnosti pravnog subjekta, a isto tako i da predvide buduće tokove gotovine, njihovu izvesnost i dinamičnost.

Finansijski izveštaji prikazuju rezultate koje je rukovodstvo privrednog subjekta ostvarilo upravljajući poverenim sredstvima, a da bi se ovaj cilj ispunio finansijski izveštaji, kako Međunarodni računovodstveni standard 1 – Prezentacija finansijskih izveštaja propisuje, moraju sadržati informacije o sredstvima i obavezama privrednog subjekta, sopstveni kapital, promene u kapitalu, prihode i rashode, kao i tokove gotovine privrednog subjekta. Obelodanjivanje

finansijskih izveštaja može biti od ogromne pomoći ostalim korisnicima u situacijama kada je nužno odstupiti od zahteva nekog standarda ili tumačenja, jer daje mogućnost provere kako u sličnim situacijama reaguju ostali privredni subjekti u okruženju.

Samo obelodanjivanje finansijskih izveštaja vrši se u skladu sa Zakonom o računovodstvu koji upravo reguliše rok i način dostavljanja finansijskih izveštaja, način na koji se vrše obelodanjivanja i obrada finansijskih izveštaja. Jedna od definicija obelodanjivanja je: "Obelodanjivanje ili objavljivanje je davanje pisanih obrazloženja o finansijskim politikama i stavkama iskazanim u finansijskim izveštajima". (Petrović, 2006)

U okviru Međunarodnog računovodstvenog standarda 1 – Prezentacija finansijskih izveštaja određuje se glavni cilj finansijskih izveštaja, a to je pružanje informacija kako o finansijskom položaju i uspešnosti, tako i o svim promenama koje se tiču finansijskog položaja privrednog subjekta, a koje mogu poslužiti krajnjim korisnicima u donošenju ekonomskih odluka. Ovaj računovodstveni standard definiše i takozvane obmanjujuće finansijske izveštaje, odnosno finansijske izveštaje koji svoje korisnike mogu dovesti u zabludu, jer sadrže materijalno značajne greške ili informacije. Takođe, krajnje korisnike mogu dovesti u zabludu i pogrešna tumačenja standarda.

Privredni subjekt objavljuje i računovodstvene politike, odnosno pravila, principe i osnove koje su od strane istog usvojene i koje se primenjuju u samoj pripremi i prikazivanju finansijskih izveštaja. (Sl.Glasnik RS, br.35/2014)

3.1. Međunarodni računovodstveni standardi (MRS)

Računovodstveni standardi su obavezujući obrasci i pravila o načinu računovodstvenog obuhvatanja transakcija i sastavljanju i prikazivanju finansijskih izveštaja. Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja, u smislu Zakona o računovodstvu, su: Okvir za pripremanje i prikazivanje finansijskih izveštaja, Međunarodni računovodstveni standardi (MRS), Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja (MSFI) i sa njima povezana tumačenja. (Sl. Glasnik RS, br.62/2013)

Međunarodni računovodstveni standardi podrazumevaju pravila o načinu pripreme, priznavanja, vrednovanja i prikazivanja stavki finansijskih izveštaja. Oni, takođe, nastoje da usaglasе različite računovodstvene regulative koje se odnose na pripremu i prikaz finansijskih izveštaja i kao takvi predstavljaju osnovu za donošenje ekonomskih odluka.

Osnovna svrha Međunarodnih računovodstvenih standarda je ujednačavanje sadržaja i forme finansijskih izveštaja u cilju obezbeđivanja jasnih podataka i vršenja uporednih analiza između različitih pravnih subjekata. Na ovaj način omogućava se nesmetana poslovna komunikacija, kao i slobodan promet robe i kapitala između različitih zemalja. Ovakav vid poslovne komunikacije ima za cilj da krajnjim korisnicima finansijskih izveštaja olakša donošenje poslovnih odluka, a na prvom mestu investitorima, s obzirom na to da korišćenje i primena Međunarodnih računovodstvenih standarda dovodi do donošenja optimalnih investicionih odluka sa što manje rizika. Globalizacija svetskog tržišta utiče, odnosno uslovljava brži razvoj i primenu Međunarodnih računovodstvenih standarda u cilju kvalitetnijeg prikaza finansijskih izveštaja svih privrednih subjekata, kako na lokalnom tržištu, tako i na međunarodnom.

Međunarodni računovodstveni standardi u osnovi podrazumevaju utvrđena pravila za pripremu, priznavanje, vrednovanje i prezentaciju računovodstvenih iskaza poslovnih subjekata. Kako bi računovodstveni iskazi jednog pravnog subjekta bili kvalitetni za moguće korisnike, tako su Međunarodni računovodstveni standardi uglavnom iskazani u obliku normi ponašanja i postupaka. Računovodstveni standardi, takođe, uključuju i norme profesionalne etike računovođa.

Obavezna primena Međunarodnih računovodstvenih standarda u Republici Srbiji uvedena je 2002. godine Zakonom o računovodstvu i reviziji. (Službeni list SRJ, br.71/2002)

Uredbom o primeni Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor, objavljenoj u Službenom glasniku RS, 2010. godine, Međunarodni računovodstveni standardi primenjuju se i na vođenje i sastavljanje poslovnih knjiga, prikazivanje, dostavljanje i objavljivanje finansijskih izvaštaja direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava. (Službeni glasnik RS, 49/2010)

Međutim, primena Međunarodnih računovodstvenih standarda nije moguća sama po sebi, bez adekvatne promene aktuelne zakonske regulative i bez odgovarajuće obuke računovodstvenih kadrova, kao što je dokazano u naučnoj studiji koja se bavi analizom navedene uredbe. (Vićentijević, 2010)

Međunarodne standarde i tumačenja donosi, usvaja, menja ili pak ukida Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde (IASB). Sedište ovog odbora nalazi se u Londonu.

Standardi i tumačenja vezani za pripremu i finansijsko izveštavanje, usvojeni od strane Odbora za međunarodne računovodstvene standarde su sledeći:

- Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja,
- Međunarodni računovodstveni standardi,
- Tumačenja koja daje Komitet za tumačenja međunarodnog finansijskog izveštavanja (IFRIC), i
- SIC Tumačenja. (SL.Glasnik RS, br.35/2014)

Zbog otklanjanja nedoumica koje se mogu javiti prilikom primene Međunarodnih računovodstvenih standarda formiran je Stalni komitet za tumačenja (SIC), koji se bavi tumačenjem međunarodnih standarda.

Tumačenja se ne mogu tretirati kao Standardi, ali njihova primena je obavezujuća za one koji primenjuju Međunarodne računovodstvene standarde. Svako tumačenje, uglavnom, ima tri dela:

- pitanja,
- konsenzus (odgovore na pitanja), i
- osnovu za zaključivanje.

3.1.1. Cilj primene Međunarodnih računovodstvenih standarda

Kroz dosadašnje istraživanje uvideli smo da je cilj primene Međunarodnih računovodstvenih standarda postizanje jednoobraznosti finansijskih izveštaja pravnih subjekata. Računovodstveno informisanje dobija potpuni značaj globalizacijom tržišta i otvara mogućnost primene Međunarodnih računovodstvenih standarda.

Najveća prednost je mogućnost međusobne poslovne komunikacije i informisanja različitih privrednih subjekata na svetskom tržištu, bez obzira na razvijenost privrede, uticaj političkih struja i nacionalnih standarda koje države propisuju.

Da bi se dobila pouzdana potvrda o doslednoj primeni računovodstvenih standarda u svim elementima koji su obuhvaćeni finansijskim izveštajima, potrebno je da računovodstvo privrednog subjekta garantuje za informacije dobijene od rukovodstva. Finansijski izveštaji krajnjim korisnicima stvaraju sliku o tome koliko je rukovodstvo dobro upravljalo poverenim resursima od strane investitora. Takođe, oni obuhvataju i opis računovodstvenih politika koje su primenjivane i koje treba da su postojane kako bi računovodstveni iskazi u finansijskim izveštajima bili uporedivi.

Kao što je već napomenuto, teži se uporedivosti finansijskih izveštaja, a upravo ova težnja određuje mogućnost davanja što tačnijih informacija krajnjim korisnicima finansijskih izveštaja.

3.2. Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja (MSFI)

Odnos računovodstva i revizije jasno je definisan u Međunarodnim Standardima Revizije. Standarde možemo smatrati i temeljom za dobro funkcionisanje ovih oblasti, kao i poslovnih aktivnosti kompanija.

Ukoliko tumačimo Međunarodni Standard angažovanja na kompilaciji finansijskih informacija (MSR 930), vidimo da je i sam cilj ovog standarda da uspostavi temelj i pruži odgovarajuće upute računovodstvu kompanija prilikom sastavljanja finansijskih izveštaja, odnosno prilikom prikupljanja finansijskih informacija od rukovodstva, uz pretpostavku da računovođa ima odgovarajuće znanje o predmetnoj problematici.

Računovođa koristi svoju stručnost iz oblasti računovodstva u cilju prikupljanja, klasifikovanja i obelodanjivanja finansijskih informacija. (Savez računovođa i revizora Srbije, 1998)

Ovaj standard najbolje definiše i uslove angažmana računovodstva. Računovodstvo ne obavlja kontrolu, pa u vezi sa tim neće ni izražavati svoje mišljenje. Vrlo je bitno da računovodstvo osigura razumevanje od strane rukovodstva o uslovima angažmana, kao što su:

1. informacije koje se dostavljaju klijentu,
2. računovodstvo ne obavlja nikakvu vrstu kontrole i samim tim ne učestvuje u otkrivanju grešaka ili bilo kakvih drugih nepravilnosti,
3. rukovodstvo ima punu odgovornost za tačnost i potpunost informacija koje dostavlja računovodstvu radi formiranja finansijskih izveštaja,
4. računovodstvo je dužno da obezbedi računovodstvenu osnovu po kojoj se finansijske informacije prikupljaju, kao i da objavi bilo kakvo odstupanje od iste, i
5. računovodstvo utvrđuje oblik izveštaja koji se izdaje nakon konačno izvršenog prikupljanja finansijskih informacija.

Za naše istraživanje vrlo je bitno jasno definisati i razdvojiti odgovornost i uslove angažmana računovodstva, interne revizije, eksterne revizije i rukovodstva.

Kao što i sam standard (MSR 930) definiše: "Računovođa treba da stekne opšte znanje o delatnosti i poslovanju pravnog lica i da bude upoznat sa pravnim načelima i praksom u

delatnosti u kojoj kompanija posluje, kao i sa formom i sadržajem finansijskih informacija". (Savez računovođa i revizora Srbije, 1998)

S obzirom da računovođa prikuplja finansijske informacije od strane rukovodstva pravnog subjekta, potrebno je da se uveri da su te informacije u skladu sa međunarodnim standardima, da razmotri da li one zadovoljavaju odgovarajuću formu i na prvi pogled ne sadrže materijalno značajne pogrešne iskaze. Pogrešni iskazi koje računovođa može da otkrije su uglavnom greške u primeni okvira za finansijsko izveštavanje i neobelodanjivanje značajnih finansijskih informacija.

Rukovodstvo jednog poslovnog subjekta odgovorno je za tačnost i potpunost informacija koje dostavlja računovodstvu, a takođe je odgovorno i za finansijske izveštaje koje računovodstvo na bazi dostavljenih informacija formira. Postavlja se pitanje da li su informacije u skladu sa standardizovanim okvirom finansijskog izveštavanja, kao i da li su u skladnoj vezi sa računovodstvenim politikama i internim politikama poslovnog subjekta. Odgovornost računovodstva je da na navedeno pitanje da odgovor, kao i da svako odstupanje od okvira finansijskog izveštavanja u finansijskim izveštajima obelodani.

Kao što smo već i naveli, računovodstvo nije odgovorno za sprovođenje bilo kakve vrste kontrole radi otkrivanja materijalno značajnih pogrešnih iskaza, ali računovodstvo smanjuje mogućnost nastajanja grešaka ukoliko garantuje da su dobijene informacije od strane rukovodstva tačne i u skladu sa međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja.

U slučajevima kada računovođa otkrije bilo kakve materijalno značajne pogrešne iskaze, on treba da nastoji da sa rukovodstvom pravnog subjekta izvrši usaglašavanje i sprovođenje odgovarajućih korekcija.

Za razliku od odgovornosti računovodstva, revizor je odgovoran za iznošenje tvrdnje da li je tokom postupka revizije naišao na bilo šta što bi ga navelo na uverenje da računovodstveni izveštaji nisu, po svim materijalno značajnim aspektima, sastavljeni u skladu sa utvrđenim okvirom za finansijsko izveštavanje. (Savez računovođa i revizora Srbije, 1998).

4. SISTEMI KONTROLE FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA

4.1. Interna revizija

Funkcija interne revizije je integralni deo korporativnog upravljanja mnogih državnih kompanija i većeg broja privatnih firmi. Primarni cilj interne revizije je da:

1. utvrdi procenu rizika,
2. formira unutrašnju kontrolu, i
3. utvrdi da li su upravljački procesi adekvatni i da li funkcionišu po propisima. (Službeni glasnik RS, br.99/2011).

Kako procena rizika uključuje sistem interne kontrole, funkcija interne revizije treba da pomogne rukovodstvu pravnog lica u identifikovanju i proceni značajnih organizacionih rizika, kao i da pruži sigurnost u pogledu efektivnosti internih kontrola.

Sam sistem interne kontrole podrazumeva sve interne politike i akte koje rukovodstvo jednog pravnog subjekta prihvata u cilju boljeg i efikasnijeg poslovanja, što znači, pored pridržavanja internih politika društva, sprečavanje nastajanja mogućih grešaka, tačnost računovodstvenih evidencija, kao i blagovremenost u sastavljanju finansijskih izveštaja, kako definiše i Zakon o reviziji.

Interni revizor nije od koristi za svaki tip poslovne organizacije. Ovo je veoma profesionalno područje i samim tim i veštine jednog internog revizora ne mogu biti pogodne za sve vrste organizacija. Ipak, zbog postizanja boljih rezultata pogodan izbor internog revizora mora biti imperativ.

Kroz istraživanje uvideli smo da interna revizija i njeno funkcionisanje prvenstveno zavise od poslovne filozofije pravnog subjekta i želje za očuvanjem dobrog integriteta. Jaku internu kontrolu moguće je uspostaviti u sitemima sa dobrim funkcionisanjem čitave organizacione strukture, kao i uvođenjem posebnih kontrolnih postupaka od strane samog rukovodstva radi postizanja specifičnih ciljeva. Ovakvi kontrolni postupci mogu obuhvatati razna izveštavanja, odobravanja i kontrolisanja dokumentacije, upoređivanja sa podacima iz spoljnog okruženja, kao i analizu i poređenje ostvarenih rezultata sa planiranim.

Internu reviziju uglavnom obavlja poseban sektor pravnog lica koji ne učestvuje u svakodnevnim poslovnim aktivnostima i koji je nezavisan od ostalih, a čija se funkcija isključivo bazira na uspostavljanju dobrog sistema interne kontrole i njegovom funkcionisanju. Internu reviziju može obavljati i eksterno lice koje je od strane rukovodstva pravnog subjekta angažovano za tu svrhu.

Rad i ostvarenja interne revizije itekako korisnim smatra i eksterna revizija, čak nas istraživanje navodi na zaključak da je u praksi prisutna jaka kooperativnost između ove dve profesije, kao i to da se eksterna revizija u velikoj meri oslanja na rad interne revizije.

4.2. Eksterna revizija

Reviziju finansijskih izveštaja obavljaju lica sa profesionalnim zvanjem, odnosno ovlašćeni revizori koji imaju licencu za rad na poslovima revizije, kako je i definisano članom 2. Zakona o reviziji.

Dobro planiranje procesa revizije je od presudnog značaja za ukupnu delotvornost revizije. Tokom ovog procesa revizor će postavljati mnoga pitanja rukovodstvu, kao i internoj reviziji i računovodstvu pravnog subjekta i zahtevaće brojnu dokumentaciju na uvid, ali to je jedina garancija za dobro obavljanje kontrole finansijskih izveštaja i pribavljanje odgovarajućih revizijskih dokaza na kojima bi mogao da oformi konačno mišljenje.

Donete zaključke revizor je dužan da dokumentuje, jer se na taj način potkrepljuje izraženo mišljenje revizora. (Stanišić, 2008)

Tokom ovog naučnog istraživanja iz više uglova posmatran je i analiziran odnos interne i eksterne revizije i shodno tome dokazano je da je suštinska razlika u stepenu nezavisnosti revizora.

Eksterni revizor je, za razliku od internog revizora nezavisan i svoju delatnost obavlja na tržištu u ime firme registrovane za poslove obavljanja revizijom, odnosno u ime revizorske kuće, dok je stepen nezavisnosti internog revizora ograničen upravnim organom pravnog subjekta u čije ime i obavlja poslove interne kontrole.

Pomenuta nezavisnost revizora ogleda se u:

1. ekonomskoj nezavisnosti – mogućnost da se u bilo kom momentu povuče iz ugovorenog angažmana ukoliko se suočava sa bilo kakvim poslovnim pritiscima i ograničenjima,
2. misaonoj nezavisnosti – sposobnost da donosi samostalno sud i konačno mišljenje i za njih profesionalno odgovara.

Revizor mora biti svestan činjenice da nijedan plan nije savršen. Ipak, ono čemu teži jeste da osigura kvalitet korisnicima revizorskih izveštaja. Takođe, težnja revizora ogleda se i u izgradnji delotvornog pristupa u otkrivanju grešaka i nepravilnosti finansijskih izveštaja i utvrđivanju efikasne kontrole kako bi se osiguralo ostvarenje poslovnih planova jednog pravnog subjekta.

4.2.1. Uticaj eksterne revizije na kvalitet finansijskih izveštaja

Računovodstvo je najvažniji deo informacionog sistema jednog privrednog subjekta, odnosno informacije sa kojima računovodstvo raspolaže. Dužnost računovodstva je da evidentira sve poslovne promene, kako one koje tangiraju odnose privrednog subjekta sa okruženjem, tako i one unutar preduzeća. Računovodstveni iskazi, odnosno podaci koje računovodstvo produkuje iskazani su u finansijskim izveštajima, a oni kao takvi prikazuju finansijsku strukturu, solventnost i likvidnost određenog privrednog subjekta.

U cilju donošenja adekvatnih ekonomskih odluka, finansijski izveštaji se moraju pažljivo tumačiti, na šta ukazuju i brojni primeri otkrivenih računovodstvenih manipulacija.

Na koji način revizija kao profesija utiče na kvalitet finansijskih izveštaja, najbolje definiše Petrović: "Samo saznanje da su finansijski izveštaji predmet nezavisne revizije preventivno deluje i na odvracanje od lažiranja finansijskih izveštaja." (Uticaj nezavisne revizije finansijskih izveštaja na njihov kvalitet, www.researchgate.net)

U vezi sa tim, privredni subjekti vrlo oprezno pristupaju formiranju finansijskih izveštaja, pošto na to utiče i činjenica da se revizori kroz izražavaje mišljenja javno oglašavaju, a kodeksom etike imaju dužnost da o svim saznanjima obaveste i nadležni organ.

Pored prevencije, na kvalitet finansijskih izveštaja utiče i sledeće:

1. obavljanje predrevizije,
2. proces obavljanja eksterne revizije, i
3. aktivnosti nakon obavljene eksterne revizije. (Uticaj nezavisne revizije finansijskih izveštaja na njihov kvalitet, www.researchgate.net)

Revizori mogu uticati na kvalitet finansijskih izveštaja i realnijeg prikaza računovodstvenih stavki i na taj način što se licima odgovornim za sastavljanje finansijskih izveštaja daju sugestije tokom obavljanja predrevizije. Ove sugestije odnose se uglavnom na izbor i tumačenje računovodstvenih politika.

Ovakvim pristupom, revizori skreću pažnju na moguće greške, pa su tokom obavljanja predrevizije više u funkciji konsultanata.

Ukoliko, tokom procesa obavljanja revizije, eksterni revizor otkrije u finansijskim izveštajima postojanje materijalno značajnih grešaka, dužan je da odgovornim licima predloži moguće načine ispravljanja istih. Takođe, kvalitet finansijskih izveštaja poboljšava se i nakon obavljene revizije, izvođenjem zaključaka na osnovu dobijenih rezultata, kao i ukazivanjem na uočene nedostatke.

Nijedno finansijsko izveštavanje nije savršeno i nemoguće je preduprediti sve situacije kroz koje jedan privredni subjekt, tokom svog poslovnog života, prolazi. Ipak, poštovanje aktuelne zakonske regulative, ponašanje u skladu sa etičkim kodeksom i prihvatanje sugestija od strane revizora, mogu u mnogočemu poboljšati kvalitet finansijskog izveštavanja.

4.2.2. Revizorske firme

Društvo za reviziju ili revizorska firma je privredno društvo koje je osnovano i osposobljeno za obavljanje poslova revizije u skladu sa Zakonom o reviziji. (Sl.glasnik RS, br.62/2013)

S obzirom na to da su ekonomske prilike u svetu, pa i kod nas dovele do sve veće potrebe za licima koja su ovlašćena za obavljanje poslova revizije i računovodstva, tako se na tržištu pojavio popriličan broj društva za reviziju.

Opšte je poznata podjela revizorskih firmi na dve velike grupe:

1. Firme "velike četvorke", i
2. Ostale revizorske firme.

Takozvana "velika četvorka" raspolaže globalnom mrežom povezanih firmi, ima razvijenu jaku metodologiju, a takođe, pored revizije pruža i druge profesionalne usluge, kao što su npr. konsultantske usluge. "Veliku četvorku" čine sledeća privredna društva:

1. PricewaterhouseCoopers,
2. Deloitte&Touche Tohmatsu,
3. KPMG,
4. Ernst&Young.

U ostale revizorske firme spadaju manja privredna društva, kao i određeni broj firmi koje imaju međunarodnu mrežu, ali znatno manju u odnosu na "veliku četvorku".

4.3. Korelacija između interne i eksterne revizije

U jednoj od skorašnjih studija istraživana je veza između funkcije revizije i njenih naknada u Australiji. Studija se bazirala na fundamentalnoj svrsi revizije, odnosno povećanju poverenja i potvrđivanja finansijskih informacija investitorima, kao i na ispitivanju revizijskog tržišta, s obzirom na to da je mali broj svetskih provajdera tih usluga. Takođe, studija se bavi i pitanjima vezanim za ugovaranje i nezavisnost društva za reviziju, a sve to radi utvrđivanja novčanih naknada revizije.

Smatra se da, što je kompanija kompleksnija i teža, to je i više vremena i truda potrebno da bi se revizija izvršila. Klijentova profitabilnost se često posmatra kao mera rizika u kojoj revizor može biti podložan pravnoj izloženosti ukoliko klijent nije više finansijski solventan. (Singh et al., 2014)

Ono što možemo zaključiti na osnovu ove studije koja se uglavnom fokusira na novčane naknade revizijskih usluga, jeste da se odnosi s javnošću moraju skoncentrisati na veličinu klijenta,

složenost i rizik, kako zbog utvrđivanja revizijskih novčanih naknada, tako i zbog održavanja revizijskog ugleda i smanjenja mogućnosti neotkrivanja krupnih finansijskih grešaka.

Studija ispituje funkcije interne revizije i novčane naknade eksternih revizija na uzorku od ukupno 272 Australijske kompanije u 2005 godini, a rezultati ovog istraživanja ukazuju da je povezanost između interne revizije i novčanih naknada eksternih revizija teško protumačiti zbog odnosa između veličine i postojanja interne revizije.

Sa praktičnog stanovišta, rezultati pružaju jasniju sliku o kompaniji ukoliko postoji faktor interne revizije. Studija ukazuje da australijske kompanije sa aktivnim funkcijama interne revizije više plaćaju naknadu revizije. Nalazi ukazuju da firme u Australiji koriste internu reviziju i usluge eksterne revizije na komplementaran način, radi ojačavanja celokupne kontrole i radnog ambijenta.

Ovi rezultati su posebno važni za naše istraživanje, jer ukazuju da eksterna revizija ne može uvek da otkrije materijalno značajne greške u finansijskim izveštajima kompanija i u tome se ogleda značaj interne revizije. Takođe, kompanije sa aktivnim funkcijama interne revizije troše više na usluge eksterne revizije, zbog toga što je uočen značaj dobrog sistema kontrole.

Ova studija ukazuje na doprinos interne revizije na eksternu reviziju, smanjenje mogućnosti računovodstvenih grešaka, odnosno na to kako bolje mere interne revizije pozitivno utiču na celokupan sistem kontrole i smanjenje mogućnosti grešaka, što je za naše istraživanje izuzetno bitno. Rezultati ove studije potvrđuju jednu od naših već postavljenih hipoteza, a to je da jak sistem kontrole i dobra interakcija između interne i eksterne revizije smanjuje mogućnost nastanka greške.

5. ULOGA PR-a U REVIZIJI

Kako bi se uloga PR-a u reviziji definisala na pravi način, na prvom mestu, potrebno je istaći značaj marketinga. Kao što Kotler i Keler u knjizi "Marketing menadžment" ističu:

1. "Marketing menadžment smatramo umetnošću i naukom izbora ciljnih tržišta i sposobnošću pridobijanja, zadržavanja i povećanja broja kupaca putem stvaranja, isporuke i kumuniciranja superiorne vrednosti za kupce."
2. "Marketing je društveni proces kojim pojedinci i grupe dobijaju ono što im je potrebno i što žele, putem stvaranja, ponude i slobodne razmene vrednosti kroz proizvode i usluge sa drugima." (Kotler, Keller, 2006)

Kotler jasno ističe da finansijski uspeh često zavisi od marketing sposobnosti samog privrednog subjekta. Sve poslovne aktivnosti, uključujući finansije, proizvodnju i računovodstvo, nemaju smisla ukoliko tražnja za proizvodima i uslugama nije dovoljna za ostvarivanje profita u kompaniji. Osnovni cilj je upoznavanje kupca na način koji omogućava da shvatimo da li određena usluga ili proizvod u pravoj meri odgovaraju kupcu.

Privredni subjekt teži ostvarivanju konstruktivnog odnosa sa potrošačima, dobavljačima i dilerima, a isto tako i sa velikim brojem zainteresovane publike. Najbolji način komunikacije sa publikom, kompanije ostvaruju kroz odnose s javnošću, odnosno PR. (Kotler, Keller, 2006)

Uloga PR-a u reviziji definiše se kroz akronim RACE, koji je Džon Marston, u knjizi "Karakter odnosa s javnošću" formulisao kroz 4 ključna elementa:

1. Istraživanje (Research). Šta je problem ili situacija?,
2. Akcija (Action). Šta će se u vezi sa tim učiniti?,
3. Komunikacije (Communication). Kako će se pristupiti javnosti?, i
4. Evaluacija (Evaluation). Da li se doprlo do javnosti i kakav je efekat? (Vilkons et al., 2006)

Istraživanje predstavlja prikupljanje informacija sa ciljem opisivanja i razumevanja. Da bi istraživanje imalo izgleda za ostvarivanje pozitivnih rezultata ovakav vid prikupljanja informacija mora biti objektivna, sistematična i kontrolisana. Početna faza bilo kog PR projekta

predstavlja istraživanje javnosti. Međutim, istraživanje neće imati značajnu vrednost za PR projekat ako se dobijeni učinci ne mogu izolovati od ostalih faktora koji mogu imati uticaj na ponašanje javnosti i promenu poznavanja stavova.

Opšta javnost sama po sebi, nema veliku vrednost za poslovne entitete. Jedan od razloga je i to što kompanije ne poseduju novčana sredstva za komuniciranje i održavanje dobrog odnosa sa svim ljudima. Samim tim je, prilikom planiranja PR projekta, vrlo bitno ustanoviti na koje javnosti utiče neki problem. Javnost definišemo i na osnovu karaktera kao što su: geografija, demografija, psihografske karakteristike, pozicija (strukovna), uloga u odlučivanju i sl.

Javnost nastaje kada se grupa ljudi sa sličnim problemom organizuje da nešto u vezi sa njim i učini. Potrebno je napraviti jasnu razliku između svesne i aktivne javnosti. Naime, grupa ljudi koja prepoznaje problem predstavlja svesnu javnost, dok aktivnu javnost čini grupa ljudi koja se organizuje kako bi nešto u vezi sa prepoznatim problemom i učinila. Upravo je aktivna javnost ta na koju se PR organizacije usmeravaju. Odnosi s javnošću zahtevaju prikupljanje informacija i od svesne javnosti, a isto tako i od latentne. Ipak, komuniciranje sa javnošću koja nije svesna problema smatra se težim, shodno činjenici da latentna javnost ne prepoznaje aktuelni problem i samim tim nije u mogućnosti da pruži vredne informacije za PR projekat.

Težnja poslovnih subjekata ogleda se u dobroj komunikaciji sa ciljnom javnošću. Kompanije često vrše istraživanja da bi poboljšale svoju poziciju na tržištu, plasirale novu liniju proizvoda ili usluga, strateški pozicionirale već postojeći proizvod ili uslugu, razvile što bolji program korporativnog imidža i sl. Bez obzira na to koji je glavni razlog istraživanja, kompanije kao najznačajniji koncept marketinških komunikacija podrazumevaju plasiranje poruke. Odabir poruke i njeno slanje kroz dobro odabrane medije pruža stvaranje snažne i ubedljive slike koja na duže staze može obezbediti trajnost i prepoznavanje proizvoda odnosno usluge na tržištu. Shodno navedenom, dobra komunikacija sa potrošačima i sa ciljnom javnošću postiže se kreiranjem jasnih poruka, odabirom adekvatnih medija, kao i efikasnim i efektivim odnosima sa javnošću.

Težnja bilo koje kompanije jeste sposobnost da se kroz odabir poruke ostvari dobar uticaj na ciljnu javnost. Kroz razne medije, kao što su kampanje, promocije, bilteni ili bilo koji vid saopštenja za javnost, kompanije pokušavaju da omoguće slanje prave poruke do prave publike.

Odnosi s javnošću predstavljaju jedan interaktivan proces koji sadrži sledeće elemente:

1. **Namernost** – Može se reći da su odnosi s javnošću namerna aktivnost, s obzirom na to da je njihov osnovni cilj razumevanje, informisanje, uticaj i ostvarivanje reakcije onih na koje se utiče, odnosno postizanje povratne sprege sa ciljnom javnošću.
2. **Planiranost** – Da bi se pronašla rešenja identifikovanog problema odnosi s javnošću moraju biti dobro planirani i organizovani. Ova aktivnost uglavnom obuhvata duži vremenski period, s obzirom na to da zahteva sistematičnost, istraživanje i analizu.
3. **Delanje** – podrazumeva stvarnu politiku kompanije i aktivnosti koje se odnose na stvarno delanje prema problemima zajednice. Uviđavnost i dobra poslovna politika usmerena ka rešavanju problema zajednice često za rezultat ima podršku i uspešne odnose s javnošću.
4. **Javni interes** – podrazumeva usmerenost ka javnim interesima, odnosno ciljevi kompanije moraju biti podjednako usklađeni sa javnim interesima, pa u vezi sa tim i aktivnost odnosa s javnošću mora biti korisna kako za poslovnog subjekta, tako i za javnost.
5. **Dvosmerna komunikacija** – Najznačajniji element odnosa s javnošću podrazumeva uticaj na ciljnu javnost, odnosno ostvarivanje povratne sprege. Jednosmerno širenje informacija za samu kompaniju nije od velikog značaja.
6. **Upravljačka funkcija** – Aktivnost odnosa s javnošću jednog poslovnog subjekta mora biti usmerena na rešavanje problema i donošenje odluka od strane rukovodstva koje za cilj imaju ostvarivanje dvosmerne komunikacije sa kupcima, a ne prosto širenje informacija nakon donošenja odluka. (Vilkons et al., 2006)

Odnosi s javnošću su povezani sa brojnim naukama jer u današnje vreme pružaju širok spektar usluga kao što su: Marketinške komunikacije (promocija proizvoda i usluga), obuka rukovodstva u izražavanju, istraživanje i evaluacija da bi se saznali stavovi i percepcije javnosti, krizne komunikacije (šta činiti u kriznim situacijama), analiza medija zbog usmeravanja specifičnih poruka ključnoj publici, odnosi sa zajednicom, upravljanje događajima, javni poslovi, branding i korporativna reputacija, finansijski odnosi.

Osoblje PR-a prikuplja činjenice i informacije radi informisanja javnosti, ali je cilj drugačiji. Aktivnost komunikacije predstavlja samo sredstvo za ostvarivanje cilja. Drugim rečima, cilj nije samo informisanje kao kod novinarstva, već i promena stavova i ponašanja ljudi, radi ostvarenja ciljeva i namera organizacije. PR u mnogo čemu podržava marketing i kako Filip Kotler kaže: "Odnose s javnošću potrebno je negovati duže, ali kad se ojačaju, mogu da pomognu da kompanija stekne dobru poziciju na tržištu". (Vilkons et al., 2006)

5.1. Ko su korisnici revizorskog mišljenja?

Korisnici finansijskih informacija koje su sadržane u revizorskim mišljenjima i godišnjim finansijskim izveštajima kompanija, koriste ove informacije u razne svrhe. Ove informacije su od najvećeg značaja za davaoce kapitala odnosno investitore ili potencijalne investitore, za kupce, dobavljače, vladu i njene agencije i za javnost. Na osnovu informacija finansijskih izveštaja formiraju se razne ekonomske odluke, pa u vezi sa tim zainteresovani su sledeći korisnici:

1. **Investitori.** Ulagачe i njihove finansijske savetnike interesuju informacije o rizicima kojima je izloženo njihovo ulaganje i profitu koji mogu da ostvare od tih ulaganja. Oni te informacije koriste radi donošenja poslovnih odluka o dodatnom ulaganju (npr. kupovini akcija), prodaji (npr. prodaji akcija), ili zadržavanju svog uloga na postojećem nivou. Ulagачi informacije iz finansijskih izveštaja koriste i za donošenje odluka u vezi sa rukovodstvom preduzeća (nagrađivanju, smeni i sl.), u okviru mogućnosti koje im pruža vlasništvo nad kapitalom preduzeća.
2. **Zaposleni.** Zaposleni i njihovi predstavnici zainteresovani su za poslovanje, stabilnost poslovanja i profitabilnost preduzeća, kako bi mogli da procene da li ima prostora za vršenje pritiska za uvećanje zarada. Zaposlene takođe interesuje i procena kompanije u smislu sposobnosti i želje za obezbeđivanjem naknade penzija ili otvaranja novih radnih mesta.
3. **Zajmodavci.** Ova grupa korisnika finansijskih informacija uglavnom je zainteresovana za procenu kreditne sposobnosti društva odnosno utvrđivanje da li je dužnik sposoban da izmiri obaveze po osnovu kredita u dogovorenom roku.

4. **Dobavljači i ostali poverioci.** Za razliku od zajmodavaca dobavljače uglavnom interesuje sposobnost društva za izmirenje dospelih obeveza na kraći vremenski period, osim u situacijama kada direktno zavise od kompanije odnosno u situacijama kada je kompanija glavni kupac, pa je izvor prihoda direktno povezan sa njenom sposobnošću plaćanja.
5. **Kupci.** Ova grupa korisnika finansijskih informacija najviše je zainteresovana za nastavak poslovanja kompanije pogotovo u situacijama kada je planirana dugoročna poslovna saradnja.
6. **Vlada i njene agencije.** Vlada i njene agencije su zainteresovani za raspodelu sredstava i aktivnosti preduzeća. Oni zahtevaju informacije radi regulisanja rada preduzeća i određivanja poreske politike. Potrebne su im informacije i za statistiku nacionalnog dohotka i slične statistike.
7. **Javnost.** Kompanije mogu na više načina uticati na javnost. Zainteresovanost javnosti za finansijske izveštaje preduzeća je u direktnoj zavisnosti od njegove veličine i uloge u lokalnoj ili nacionalnoj ekonomiji. Takođe, poslovni subjekti značajno doprinose jačanju privrede ukoliko se nabavka vrši od lokalnih dobavljača ili ukoliko se zapošljava veliki broj zaposlenih, a upravo se kroz finansijske izveštaje dolazi do željenih informacija o proceni rentabilnosti i likvidnog poslovanja kompanije, kao i obima njenih aktivnosti.

Bez obzira na činjenicu da je rukovodstvo privrednih subjekata odgovorno za pripremu i prikaz finansijskih izveštaja, kao i to da ima uvid u potrebne informacije koje su vezane za poslove planiranja, nadzora i odlučivanja, rukovodstvo se takođe može smatrati zainteresovanom grupom korisnika finansijskih informacija sadržanih u finansijskim i revizorskim izveštajima. (Petrović, Rakočević, 2002)

Informacije sadržane u finansijskim i revizorskim izveštajima ne mogu udovoljiti svim potrebama navedenih korisnika. S obzirom na to da investitori kapitalom snabdevaju privredne subjekte i da su konstantno izloženi rizicima smanjenja ili gubitka kapitala mogu se smatrati najznačajnijom grupom korisnika finansijskih informacija. Samim tim, smatra se da ukoliko finansijski izveštaji zadovoljavaju potrebe davaoca kapitala odnosno investitora, time zadovoljavaju i najveći deo informacionih potreba ostalih korisnika finansijskih izveštaja.

5.2. Finansijske informacije i PR

Dve primarne mete za slanje finansijskih informacija kompanije su:

1. njeni deoničari,
2. finansijski analitičari koji savetuju brokere i bankare o trenutnom i mogućem finansijskom stanju kompanije. (Vilkons et al., 2006)

Odnosi s javnošću ovde igraju veliku ulogu.

"Glavna svrha godišnjeg izveštaja jeste da se mnogim ciljnim grupama ispriča priča o kompaniji", kaže Dejvid Hokins. "To je dokument za odnose s javnošću koji predstavljaju zakonsku obavezu". (Vilkons et al., 2006)

Kompanije objavljuju skupe i atraktivne godišnje izveštaje da bi ostvarile svoje ciljeve u odnosima s javnošću. To uključuje ubeđivanje postojećih i potencijalnih investitora da kupuju deonice, kao i korišćenje godišnjeg izveštaja kao sredstva za regrutovanje novih zaposlenih.

Godišnji izveštaj kompanije deli se na dva velika odeljka:

1. Detaljne informacije o stanju kompanije i poslovnim rezultatima tokom protekle godine. Osnovni elementi su godišnji bilans i analiza finansijskih uslova koju je izvršila uprava. Materijal u ovom odeljku, koji priprema finansijsko odeljenje i odobrava uprava, mora biti potpuno tačan i objektivan. U ovom odeljku se objavljuju druge relevantne informacije o kompaniji, kao npr. spiskovi glavnih rukovodilaca i njihovih plata, imena glavnih deoničara, spiskovi lokacija pogona i glavnih ispostava. Pošto komisija za hartije od vrednosti i berze u godišnjem izveštaju zahteva konkurentne finansijske podatke, trebalo bi zadužiti specijalistu za odnose s javnošću vezano za finansije za sastavljanje ovog izveštaja.
2. Upravin prikaz rezultata postignutih u protekloj godini, njenih ciljeva i tekućih problema. Ovaj deo sadrži najvažnije finansijske pokazatelje i izrađen je tako da ostavi dobar utisak o radu uprave. Kada su kompanije imale lošu finansijsku godinu ili bile upetljane u neke skandalozne događaje, one takve činjenice često zapakuju u finansijske izveštaje, pa se mogu otkriti tek detaljnim čitanjem. Dok neke kompanije analiziraju svoje nevolje sa osvežavajućom dozom iskrenosti. U poslednje vreme javlja se trend da se u godišnjim izveštajima koristi što neformalniji jezik, da se veća pažnja posvećuje zaposlenima i da se,

kada to opravdava poslovanje kompanije, naglasak stavi na ulogu kompanije na međunarodnom tržištu. (Vilkons et al., 2006)

U zemljama koje imaju razvijena tržišta kapitala, potencijalne ulagače interesuje da li se upravljačka struktura pridržava zakonskih obaveza i da li pravovremeno obezbeđuju tržište informacijama o finansijskom statusu, aktivnostima i upravljanju kapitalom.

Godišnja revizija bi trebalo da bude nadležnost nezavisnog revizora, kako bi se obezbedilo nezavisno i objektivno osiguranje načina na koji su finansijski izveštaji pripremljeni i objavljeni, a način dostavljanja podataka o poslovanju treba da korisniku obezbedi fer i blagovremen pristup informacijama.

U situacijama kada se podnosi poreska prijava kompanije uglavnom imaju potrebu za prikazom lošijeg finansijskog stanja, dok je u slučajevima kada se predstavljaju bankama i ostalim poslovnim partnerima situacija potpuno obrtna. Zbog toga su nezavisnost i stručnost dva najvažnija preduslova za uspešno obavljanje poslova revizije.

6. REVIZIJA I OTKRIVANJE GREŠAKA U FINANSIJSKIM IZVEŠTAJIMA

Revizija kao profesija dugo je bila kritikovana zbog neuspeha u otkrivanju grešaka i prevara. S jedne strane, eksterni revizor ima ograničen pristup samoj kompaniji i njenim internim aktima, dok je, s druge strane, interni revizor nezavisan u nedovoljnoj meri, a investitori očekuju, u 70% slučajeva, da se materijalno značajne greške nađu otkrivene u revizorskim izveštajima.

Sledi nekoliko različitih definicija prevare:

1. Finansijska prevara je: "namerna prevara počinjena od strane menadžmenta koja pogađa investitore kroz materijalnu zabludu finansijskih izveštaja".
2. Prevara je: "lažno predstavljanje ili prikazivanje materijalnih činjenica".
3. Lažno finansijsko izveštavanje definisano je kao: "namerno ili bezobzimo ponašanje, bilo činjenjem ili ne činjenjem, koje za rezultat ima materijalno obmanjujuće finansijske izveštaje". (Agarwal, Medury, 2014)

Opšti cilj revizije je da poboljša funkcionisanje jedne organizacije i ojača sam mehanizam upravljanja iste, uključujući sistem interne kontrole i strateškog upravljanja rizicima. Na ovakav način revizija pomaže i očuvanju imovine subjekta.

Tokom poslednje dve decenije obelodanjeno je par velikih računovodstvenih prevara, ali Enron¹ i njegova računovodstvena prevara je uzdrmala svet i to ne samo zato što je slučaj jedne od najvećih računovodstvenih prevara modernog sveta, već i zato što je upravo ovaj slučaj bacio senku sumnje na računovodstvenu politiku. Odgovarajući sistem internih kontrola i stroga primena propisa su možda jedini način suzbijanja grešaka.

¹ Enron, nekadašnja vodeća firma u oblasti energetike, sedma kompanija po veličini u SAD-u sa porastom prihoda od čak 750% u periodu 1996-2000 godine, pretrpela je nezapamćene gubitke nakon revizije finansijskih izveštaja i otkrivanja kriminalnih radnji. Enron u januaru 2002. godine odlazi u stečaj. Tržišna vrednost akcija ove kompanije na dan 21.01.2002. godine bila je 0,67%. Izgubljeno je više od 67 milijardi dolara sopstvenog kapitala, a zabeležen je i iznos od 13 milijardi američkih dolara zavedenih obaveza u postupku stečaja ove kompanije.

6.1. Računovodstveni modeli prevare

U jednom delu rad se fokusira na razne modele prevara, s obzirom na to da su kroz dosadašnja iskustva prevare uglavnom počinili zaposleni zbog prevelikog pritiska, same mogućnosti da se prevara poćini i integriteta zaposlenog.

Kako zbog blizine samoj organizaciji i vremena koje u njoj provodi, tako i zbog poznavanja zaposlenih i poznavanja međusobnog funkcionisanja svih sektora jedne organizacije, interna kontrola je u boljoj poziciji za otkrivanje grešaka u odnosu na eksternog revizora

Dobra saradnja interne i eksterne kontrole je možda i najbolji recept za suzbijanje računovodstvenih grešaka i same mogućnosti njihovog nastajanja.

Računovodstvene prevare mogu nastati zbog umešanosti zaposlenog na visokom, srednjem ili niskom nivou, a takođe mogu biti uzrok mešanja i samih vlasnika kompanija.

Kao što je već napomenuto, tri osnovna parametra koja sačinjavaju model računovodstvene prevare od strane zaposlenih su:

1. **Pritisak zaposlenog** – Ova stavka odnosi se uglavnom na finansijske poteškoće samog zaposlenog. Po dosadašnjim istraživanjima 95% istraživaća su ovog mišljenja. Kombinacija finansijskih problema i potreba za materijalnim dobrom je dobitna za mogućnost nastajanja finansijske prevare.

Neke od stvari koje utiću na stvaranje ove vrste pritiska kod zaposlenog su na sledećem spisku:

1. droga, alkohol, kocka
2. zavist i pohlepa
3. želja za slavom i moći
4. postati veliki preko noći
5. pritisak od porodice itd.

Ova lista nije konačna, ali uključuje najbitnije uzroke pritiska koje su istraživaći finansijskih prevara identifikovali.

2. **Prilika tj. mogućnost da se greška napravi** – kada zaposleni dostigne određeni nivo poverenja u jednoj organizaciji stvara se idealna prilika da se prevara počini, s obzirom na to da su postignuti uslovi za to idealni.
3. **Integritet zaposlenog** – lični integritet je ključni faktor u prisvajanju tuđe imovine, odnosno stvaranju finansijskih prevara. Pojedinaac koji je konzistentan sa etičkim kodeksom ne bi počinio prevaru čak ni u slučaju hitnosti i potreba, kao ni u slučaju da je prilika za to idealna. (Agarwal, Medury, 2014)

Ipak, veruje se da čak i u najbolje kontrolisanom sistemu zaposleni mogu nadjačati kontrolu i izvršiti prevaru.

Zbog raznih okolnosti i razloga prevara se pojavljuje u različitim oblicima. Revizor mora biti upoznat sa tim kako bi bio u mogućnosti da na pravi način izvrši kontrolu. Prevare koje su za revizore interesantne su mahinacije i dezinformacije u finansijskim izveštajima, prisvajanju poslovne imovine i preuveličavanju ili fiktivnom umanjenju priliva i odliva.

Naravno, postoje i nenamerne greške, pa će u vezi sa tim biti sprovedeno istraživanje na uzorku finansijskih izveštaja kako bismo utvrdili koje su to greške koje se najčešće javljaju, da li nastaju zbog prikupljanja pogrešnih informacija ili zbog mešanja rukovodstva u računovodstvene poslove ili su, možda, najčešće identifikovane greške upravo nenamerne.

Revizor mora da unapređuje, prati i sprovodi jak sistem kontrole, jer kao takav sprečava mogućnost nastajanja prevara. Razna istraživanja ukazuju da je čak 60% prevara nastalo zbog lošeg sistema kontrole.

7. REVIZORSKA MIŠLJENJA

Izveštaj revizora je formalno mišljenje izdato od strane bilo internog revizora ili nezavisnog spoljnog revizora, kao rezultat interne ili eksterne revizije ili evaluacije izvršene na pravnom licu ili njegovom sektoru. Krajnji produkt obavljene revizije je izražavanje konačnog revizorskog mišljenja. Mišljenje revizora formira se na osnovu procenjene istinitosti i objektivnosti finansijskih izveštaja i njihove saglasnosti sa računovodstvenim standardima. Ono se obelodanjuje u vidu revizorskog izveštaja.

Izveštaj revizora smatra se osnovnim sredstvom za pružanje finansijskih informacija korisnicima, kao i vid osiguranja, s obzirom na to da korisnik donosi poslovne odluke zasnovane na rezultatima revizije.

Revizor izjašnjava mišljenje na osnovu procene u kojoj meri se slaže, uzdržan je ili se ne slaže sa nekim aspektima finansijskog izveštaja. U vezi sa tim, mišljenje revizora može biti:

1. mišljenje bez rezervi – pozitivno ili potvrdno mišljenje,
2. mišljenje sa rezervom – izveštaj sa objašnjenjem ili izmenjenim tekstom,
3. negativno mišljenje – izveštaj sa negativnim ishodom,
4. uzdržavajuće mišljenje – izveštaj sa neizražavanjem mišljenja.² (Stanišić, Vićentijević, 2009)

Računovodstveni izveštaji se sastavljaju na godišnjem nivou, prikazuju sliku poslovanja pravnog subjekta i namenjeni su širokom krugu korisnika. Mnogi korisnici finansijskih izveštaja pouzdaju se u informacije koji oni sadrže. Upravo zbog toga se finansijski izveštaji izrađuju u skladu sa Međunarodnim računovodstvenim standardima, Nacionalnim računovodstvenim standardima i drugim okvirom za finansijsko izveštavanje koji je jasno naznačen u računovodstvenim izveštajima.

Na samom revizoru je odgovornost da izvrši ocenjivanje finansijskih izveštaja na bazi odgovarajućih revizijskih dokaza. Revizor potvrđuje da finansijski izveštaji ispunjavaju zahteve relevantnog okvira za finansijsko izveštavanje ili ne. To podrazumeva ocenu da li su

²Vrste revizorskog mišljenja prvenstveno su predviđene članom 30. Zakona o reviziji.

računovodstvene politike prethodnog perioda dosledne računovodstvenim politikama tekućeg perioda, odnosno da li su izvršene odgovarajuće korekcije i obelodanjivanja, kao i to da li su prezentovani podaci za prethodni period u skladu sa drugim obelodanjivanjima iz prethodnog perioda. (Savez računovođa i revizora Srbije, 1998)

Shodno navedenom, možemo zaključiti da izveštaj revizora ne predstavlja ocenjivanje pravnog subjekta u cilju donošenja bilo kakve odluke. Odgovornost revizora svodi se na izražavanje mišljenja o tačnosti finansijskih iskaza sadržanih u finansijskim izveštajima, a sve druge odluke su na teretu korisnika revizorskih izveštaja.

7.1. Pozitivno revizorsko mišljenje sa skretanjem pažnje

Kao što je već napomenuto, revizor je, kroz revizorski izveštaj, odgovoran za iznošenje tvrdnje da li je tokom postupka revizije naišao na bilo kakvo uverenje da računovodstveni izveštaji nisu sastavljeni u skladu sa Međunarodnim standarima finansijskog izveštavanja i u skladu sa konceptualnim okvirom finansijskog izveštavanja.

Revizor izražava pozitivno revizorsko mišljenje u situaciji kada zaključi da finansijski izveštaji pružaju istinit i fer prikaz, po svim materijalno značajnim aspektima i u skladu su sa utvrđenim okvirom finansijskog izveštavanja. U svim ostalim situacijama revizor se suzdržava od izražavanja mišljenja, daje mišljenje sa rezervom, ili čak negativno mišljenje, u zavisnosti od datih okolnosti.

Ukoliko finansijski izveštaji sadrže bilo kakvo odstupanje od MSFI-a i to odstupanje ima značajan uticaj na finansijske izveštaje, revizor ne izražava pozitivno mišljenje. (Službeni glasnik RS, 35/2014)

Pozitivno revizorsko mišljenje sa skretanjem pažnje, daje revizor u 2 slučaja:

1. Kada su finansijski izveštaji materijalno pogrešno prikazani zbog grešaka u jednom određenom stanju u izveštaju ili klasi transakcije, koje nemaju sveprisutni uticaj na finansijski izveštaj,
2. Kada revizor nije u mogućnosti da pribavi revizijski dokaz o stanju računa, naročito klasi transakcije, kojim bi se utvrdio sveprisutni uticaj na finansijski izveštaj.

Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje se daje kada je revizor naišao na jednu od dve situacije koje nisu u skladu sa Međunarodnim računovodstvenim standardima, dok je ostatak finansijskog izveštaja pravilno prikazan.

Dve vrste situacija koje dovode do toga da revizor izda takvo mišljenje su:

1. Jedinstveno odstupanje od MRS – Ovakav tip mišljenja se izdaje kada se jedan ili više delova finansijskog izveštaja ne podudara sa MRS-om, što ne utiče na ostatak finansijskog izveštaja, odnosno ne utiče na pravilan prikaz u celini. Primer za ovo može biti situacija kada trošak amortizacije nije dobro prikazan. Iako se ovaj izdatak smatra materijalnom greškom, revizor može da izrazi pozitivno mišljenje opisujući obračun amortizacije kao pogrešnu izjavu i nastavlja da izdaje pozitivno mišljenje o ostatku finansijskog izveštaja, ukoliko je on u skladu sa MRS-om.
2. Ograničenje obima – Ovaj tip mišljenja se izdaje kada revizor nije bio u mogućnosti da tokom obavljanja poslova revizije revidira jednu ili više oblasti finansijskih izveštaja, dok je ostatak finansijskog izveštaja u skladu sa MRS-om. Primer za ovo može biti situacija kada revizor nije bio u mogućnosti da testira inventar robe pravnog subjekta. Međutim, ukoliko je revizor izvršio testiranje ostataka finansijskog izveštaja, i prilično je siguran da je on u skladu sa MRS-om, onda može da kroz revizorsko mišljenje izda potvrdu da su finansijski izveštaji pravilno iskazani sa izuzetkom pozicije inventara koji nije mogao biti predmet revizije.

Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje je vrlo slično pozitivnom odnosno čistom mišljenju, čak se i prikazuje kao podgrupa ovog mišljenja, s tim što se u izveštaju pozitivnog mišljenja sa skretanjem pažnje navodi da je finansijski izveštaj pravilno prikazan uz izuzetak. U navedenom izveštaju iskazuje se dodatni stav zbog objašnjenja razloga na koje se u samom mišljenju revizora skreće pažnja.

7.2. Aktivnosti nakon otkrivanja grešaka

S obzirom na to da računovodstvenu regulativu smatramo obavezom svih pravnih subjekata međunarodnog finansijskog tržišta i s obzirom na to da njena primena u mnogo čemu predviđa i može da predupredi finansijske greške i prevare, ona takođe definiše i situacije koje nastaju nakon otkrivanja materijalno značajnih grešaka i načine njihovog ispravljanja.

Odredbe računovodstvenih standarda primenjuju se na materijalno značajne greške, odnosno greške koje utiču na rezultat finansijskog izveštavanja.

Otkrivene greške ispravljaju se retroaktivno kako je definisano u MRS 8. Ovaj standard zahteva retroaktivno ispravljanje materijalno značajnih grešaka kako bi se postigao efekat da greška nikada nije ni napravljena. Prilikom vršenja bilo kakvih ispravki pravni subjekt dužan je da obelodani prirodu materijalno značajne greške iz prethodnog perioda, iznos izvršene ispravke, okolnosti koje su dovele do situacije da je za određeni prethodni period neizvodljivo izvršiti retroaktivno preračunavanje podataka, kao i opis kako i kada je greška ispravljena. (Službeni glasnik RS, 35/2014)

8. STUDIJSKO ISTRAŽIVAČKI RAD

8.1. Prikupljeni podaci i istraživačka metodologija

Podaci značajni za istraživanje prikupljeni su iz godišnjih revizorskih mišljenja izdatih od strane revizorskih firmi na osnovu obavljenih revizija. Nezavisna stručna mišljenja, izdata od strane revizora javno su dostupna i objavljena na zvaničnim sajtovima Republike Srbije.

Sva pravna lica, u skladu sa određenim parametrima koje definiše Zakon o računovodstvu, razvrstana su na mikro, mala, srednja i velika pravna lica. U vezi sa tim, revizija je obavezna za redovne finansijske izveštaje srednjih i velikih pravnih lica. (Sl. Glasnik RS, br.62/2013)

Shodno navedenom, revizorski izveštaji, analizirani kroz dalje istraživanje, isključivo se odnose na srednja i velika pravna lica Republike Srbije. U skladu sa obavezom objavljivanja ovi izveštaji su javno dostupni.

Celokupan uzorak odnosi se na 73 pravna entiteta koja svoju poslovnu delatnost obavljaju sa sedištem u Republici Srbiji i na njihove zvanične revizorske izveštaje izdate i objavljene za 2011, 2012, i 2013. poslovnu godinu.

Prvobitni uzorak obuhvatao je ukupno 180 objavljenih revizorskih mišljenja čiji je prikaz dat u radu u tabeli 1.

Naše polazište podrazumeva ispitivanje najčešće greške napravljene od strane računovodstva jednog pravnog entiteta, koja je od strane nezavisnog revizora otkrivena i kao takva iskazana u revizorskom mišljenju. Kako je na početku istraživanja pretpostavka da je pogrešna reklasifikacija, odnosno neadekvatno korišćenje konta najčešća računovodstvena greška, fokus je na pozitivnim revizorskim mišljenjima sa skretanjem pažnje, u kojima se ova greška ističe.

S obzirom na to da je fokus istraživanja definisan i da se odnosi isključivo na pozitivna revizorska mišljenja sa skretanjem pažnje, sva ostala mišljenja isključena su iz istraživanja, što dovodi do konačnog uzorka od ukupno 48 revizorskih mišljenja.

Osvrt na korelaciju sa prvobitnim uzorkom ističe nekoliko zapažanja.

1. Najveći broj nezavisnih revizorskih mišljenja za vremenski period od 2011. do 2013. poslovne godine čine pozitivna revizorska mišljenja.
2. U najvećem broju slučajeva preduzeća ponavljaju istu grešku i u narednom periodu, bez obzira na sugestiju revizora. Ova zapažanja se mogu videti na grafičkom prikazu tabele 1.

Da bi prikaz uzorka bio pregledniji, izabrane su vrednosti od 1 do 5 koje su dodeljene svakom tipu revizorskog mišljenja. Pozitivno revizorsko mišljenje označeno je brojem 1, pozitivno revizorsko mišljenje sa skretanjem pažnje brojem 2, mišljenje sa rezervom brojem 3, uzdržavajuće mišljenje brojem 4 i negativno mišljenje brojem 5. Karakter 0 podrazumeva da nijedan tip mišljenja nije uzet u obzir. Tabela 1 prikazuje informacije o prvobitnom uzorku od 180 revizorskih mišljenja. Kolone označavaju godinu izdatih finansijskih izveštaja poslovnih entiteta ocenjivanih kroz revizorske izveštaje nezavisnih revizora koji su obuhvaćeni kroz uzorak.

Procentualni odnos revizorskih mišljenja iz početnog uzorka prikazan je na slici 2, pa u vezi sa tim zaključujemo da pozitivna revizorska mišljenja čine ubedljivu većinu izdatih revizorskih mišljenja – čak 81%. Od toga 54% čini čisto pozitivno mišljenje, a 27% pozitivno revizorsko mišljenje sa skretanjem pažnje. 15% od ukupnog uzorka čine mišljenja sa rezervom, 3% uzdržavajuća mišljenja i 1% negativna mišljenja.

Navedeni statistički podaci iznose opštu tvrdnju da najveći broj finansijskih izveštaja, objavljenih na teritoriji Republike Srbije za period od 2011. do 2013. godine, istinito i verno prikazuju rezultate poslovanja pravnih entiteta, kao i to da su po svim materijalno značajnim pitanjima oni sastavljeni u skladu sa važećim zakonima i propisima i obelodanjeni u skladu sa utvrđenim okvirom za finansijsko izveštavanje.

Kroz dalju analizu posmatraće se konačan uzorak koji sadrži isključivo pozitivna revizorska mišljenja sa skretanjem pažnje kako bi se izveli zaključci i ispitala polazna hipoteza. Ispitivanjem navedenih mišljenja napraviće se korelacija sa računovodstvenim standardima da bi se ukazalo na mogućnosti ispravke pronađenih grešaka i da bi se uticalo na poboljšanje računovodstvenih aktivnosti u finansijskom izveštavanju poslovnih subjekata na teritoriji Republike Srbije.

Ukupan uzorak određen je slučajnim izborom, a podaci su prikupljeni sa sajta Agencije za privredne registre. (Agencija za privredne registre, www.apr.gov.rs)

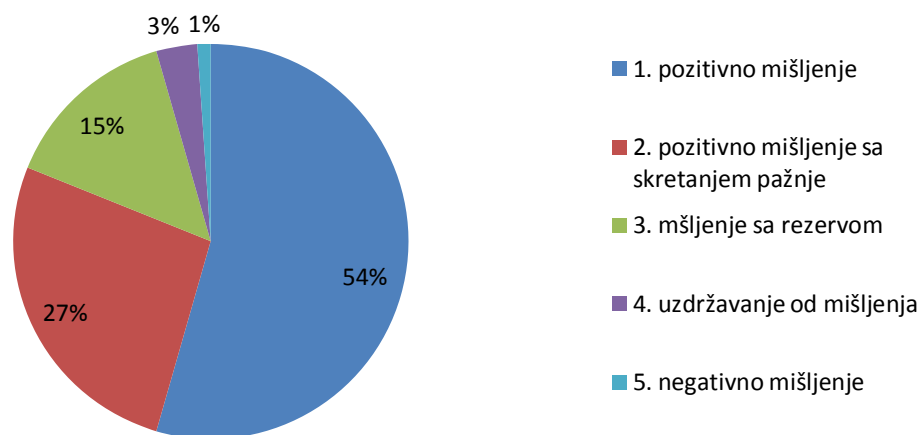
Slede grafički prikazi izvedenih statistika.

Tabela 1. Prikaz revizorskih mišljenja za firme analizirane uzorkom za period od 2011. do 2013. godine (Agencija za privredne registre, www.apr.gov.rs)

Naziv preduzeća	2011	2012	2013
Aerodrom Nikola Tesla	1	1	2
Apatinska pivara	1	1	1
Albus a.d.	3	1	3
A&P Preduzeće	2	1	1
Asseco see d.o.o.	2	1	1
Adecco Outsourcing d.o.o.	1	1	1
Alpine d.o.o.	0	3	5
Beoteleprom	0	2	2
BB Minaqua	1	1	1
Beorol	1	1	1
Bomex Export-Import	3	5	0
Carlsberg	1	1	1
Comex	1	0	1
CCHBC Srbija a.d.	1	0	0
Coca - Cola	0	1	1
Decco International	3	3	0
Drina Plastika-86	0	2	2
Digit	1	1	1
Delhaize	4	1	1
Elixir Group	2	1	0
Elixir Food	1	1	0
Elixir Agrdiskonti	3	0	0
Elixir Feed Aditives	1	1	2
Elixir Agrar	0	1	2
Elixir Prahovo	0	0	2
Esensa	3	1	1
Energoprojekt Niskogradnja a.d.	0	1	1
Elektrovojvodina d.o.o.	0	2	1
Elektrosrbija d.o.o.	0	0	2
Enmon d.o.o.	2	0	0
EPS Snabdevanje d.o.o.	0	0	2
Enmon Kragujevac	2	0	0
Galeb Group	2	3	3
Galeb GTE	1	2	2
Galeb Metaloplastika a.d.	2	2	2
HP Prahovo-Đubriva u stečaju	4	0	0

Hajdučica	3	3	3
Imperial Gradnja	2	1	1
Knauf Insulation d.o.o.	2	2	1
Knjaz Miloš	2	2	2
Linde Gas	1	1	1
Lohr d.o.o.	3	3	3
Microsoft Software d.o.o.	1	1	1
MK Group	2	2	2
Medicom	2	2	1
Metalac a.d.	1	1	2
Nis a.d.	1	1	1
Newlett-Packrd d.o.o.	0	1	0
Nektar d.o.o.	2	1	1
Philip Morris Cervices	1	1	1
Pekabeta a.d.	4	2	0
Saga d.o.o.	1	1	1
Sunoko	1	1	2
Sojaprotein	0	1	2
Sogelease Srbija d.o.o.	1	1	1
Sila a.d. Stara Moravica	3	1	1
Tehnoplanet	3	2	0
Tigar Tyres d.o.o.	1	0	1
Tehnomanija d.o.o.	1	2	2
Tehnopapir d.o.o.	3	2	1
Telekom	2	2	1
Telenor	0	1	1
Ušće Šoping Centar	1	1	1
Voda Vrnjci	1	1	1
Victoria Group	2	1	2
Victoriaoil	2	1	0
Vlasinka d.o.o.	1	1	1
Zastava a.d. u restruktuiranju	4	4	4
Zvezda Helios	1	1	1
Zorka Keramika	1	3	0
Zorka Opeka	0	0	3
Zara Srbija	0	0	2
Zepter International d.o.o.	3	3	0
Ukupno	61	61	58

Grafički prikaz procentualnog udela revizorskih mišljenja u analiziranom uzorku



Slika 1.

Predmet našeg interesovanja su pozitivna revizorska mišljenja sa skretanjem pažnje. Kako je već navedeno, ova mišljenja čine 27% od ukupnog uzorka, pa je u narednom prikazu obuhvaćen upravo taj procenat. Kako bi se utvrdila najčešća greška u pozitivnim revizorskim mišljenjima sa skretanjem pažnje, u sledećoj tabeli prikazani su privredni subjekti koji su od strane nezavisnog revizora, nakon obavljenih poslova revizije, dobili upravo ovo mišljenje.

Tabela 2. Prikaz revizorskih mišljenja sa skretanjem pažnje za firme analizirane konačnim uzorkom za period od 2011. do 2013. godine (Agencija za privredne registre, www.apr.gov.rs)

Naziv preduzeća	2011	2012	2013
Aerodrom Nikola Tesla	1	1	2
A&P Preduzeće	2	1	1
Asseco see d.o.o.	2	1	1
Beoteleprom	0	2	2
Drina Plastika-86	0	2	2
Elixir Group	2	1	0
Elixir Feed Aditives	1	1	2
Elixir Agrar	0	1	2
Elixir Prahovo	0	0	2
Elektrovojvodina d.o.o.	0	2	1
Elektrosrbija d.o.o.	0	0	2
Enmon d.o.o.	2	0	0

EPS Snabdevanje d.o.o.	0	0	2
Enmon Kragujevac	2	0	0
Galeb Group	2	3	3
Galeb GTE	1	2	2
Galeb Metaloplastika a.d.	2	2	2
Imperial Gradnja	2	1	1
Knauf Insulation d.o.o.	2	2	1
Knjaz Miloš	2	2	2
MK Group	2	2	2
Medicom	2	2	1
Metalac a.d.	1	1	2
Nektar d.o.o.	2	1	1
Pekabeta a.d.	4	2	0
Sunoko	1	1	2
Sojaprotein	0	1	2
Tehnoplanet	3	2	0
Tehnomanija d.o.o.	1	2	2
Tehnopapir d.o.o.	3	2	1
Telekom	2	2	1
Victoria Group	2	1	2
Victoriaoil	2	1	0
Zara Srbija	0	0	2
Ukupno	16	14	18

U tabeli 2 obuhvaćeni su svi privredni subjekti kojima je za prethodno određen vremenski period, makar jednom izdato pozitivno revizorsko mišljenje sa skretanjem pažnje. Od ukupno 73 pravna entiteta koja su obuhvaćena u početnom uzorku, 34 je obuhvaćeno tabelom 2. Na ovaj način vrši se upoređivanje donetih izveštaja u cilju utvrđivanja da li pravni entiteti ispravljaju greške na koje revizori ukazuju i samim tim utiču na poboljšavanje pouzdanosti svojih finansijskih izveštaja.

Konačan uzorak od ukupno 48 revizorskih mišljenja obuhvata isključivo pozitivna revizorska mišljenja sa skretanjem pažnje, koja su predmet daljeg istraživanja.

Iz tabele 2 proizilazi da je 10 poslovnih entiteta izvršilo ispravke u odnosu na prethodnu godinu, 15 njih nije uzeto u obzir, a ostalih 9 ponavlja istu grešku. Uzima se u obzir i činjenica da 15 poslovnih entiteta nisu obuhvaćeni analizom iz razloga što nije bilo podataka ili firma nije bila osnovana do 2013. godine itd. S obzirom na to da je broj poslovnih entiteta koji su izvršili ispravke približno isti sa brojem onih koji ponavljaju istu grešku poželjno je osvrnuti se na tabelu

1, koja prikazuje celokupan uzorak gde je evidentno da većina poslovnih entiteta ponavlja istu grešku, s obzirom na to da u narednoj poslovnoj godini dobija isto ili čak lošije revizorsko mišljenje.

Nakon definisanog konačnog uzorka studija prelazi na analizu, ispitivanje i upoređivanje konkretnih mišljenja.

8.2. Analiza konačnog uzorka

Kao što je rečeno u poglavlju o metodologiji istraživanja iz ukupnog uzorka isključena su sva mišljenja osim pozitivnih revizorskih mišljenja sa skretanjem pažnje, što podrazumeva konačan uzorak od ukupno 48 mišljenja (27% ukupnog uzorka), kako je grafički prikazano na slici 1.

Od ukupnog fonda posmatranih mišljenja utvrđeno je da u 11 izveštaja revizori razmatraju ispravnost pretpostavke načela stalnosti pravnog subjekta na osnovu koga je rukovodstvo sastavilo finansijske izveštaje, 8 izveštaja konstatuje greške vezane za obelodanjivanja odnosa sa povezanim licima, dok je pogrešna reklasifikacija konta kao greška pronađena u ukupno 3 revizorska izveštaja od celokupnog uzorka. Odnos utvrđenih grešaka u konačnom uzorku grafički je prikazan na slici 2.



Slika 2.

Treba istaći da se u 54% ukupnog uzorka pojavljuju ostale greške koje se odnose na pogrešna obelodanjivanja u finansijskim izveštajima, konstatovanje neusaglašenosti kapitala u poslovnim knjigama društva sa zvanično objavljenim podacima na sajtu Agencije za privredne registre, konstatovanje da napomene društva nisu obelodanjene u skladu sa Međunarodnim računovodstvenim standardom 1, konstatovanje promena u finansijskim izveštajima društva koje se tiču statusnih promena i slično.

Na bazi sprovedenog istraživanja izvodi se zaključak da u revizorskim mišljenjima sa skretanjem pažnje postoji opšta podela na dva tipa mišljenja u odnosu na utvrđenu grešku, a to su:

1. mišljenja koja utvrđuju greške i njihov uticaj na celokupan finansijski izveštaj društva, kao što je pogrešna reklasifikacija konta i u kom iznosu je pogrešno korišćen konto precenjen, odnosno u kom iznosu je odgovarajući podcenjen, i
2. mišljenja koja sadrže konstataciju određenih neslaganja sa rukovodstvom društva, kao što je izražavanje zabrinutosti u pogledu sposobnosti klijenta za dalje poslovanje po načelu stalnosti ili konstatovanje izvršenih statusnih promena.

Najčešća greška, shodno sprovedenom istraživanju, koja se javlja u čak 23% slučajeva od ukupnog uzorka, odnosi se na izražavanje zabrinutosti revizora u pogledu sposobnosti privrednog entiteta za nastavak poslovanja po načelu stalnosti. U vezi sa tim, sprovodimo dalju analizu na konkretnim primerima mišljenja koja su data u prilogu ove studije.

8.3. Analiza mišljenja sa osvrtom na Standarde

Za sprovedenu analizu izabrana su pozitivna revizorska mišljenja sa skretanjem pažnje izdata od strane revizorskih firmi koje spadaju u grupu "velike četvorke".

Analiza mišljenja datog u prilogu A:

Na osnovu revizorskog mišljenja finansijski izveštaji društva, u konkretnom slučaju Knauf Insulation d.o.o. Beograd, ocenjeni su kao takvi da po svim materijalno značajnim aspektima pružaju istinit i veran prikaz Društva i da su sastavljeni u skladu sa važećom regulativom. U skretanje pažnje navedeno je da je Društvo iskazalo neto gubitak u iznosu od 27.231 hiljada dinara, kao i to da su kratkoročne obaveze veće od obrtno imovine za 1.044.179 hiljada dinara. Istaknuto je takođe da, sposobnost Društva za dalje poslovanje direktno zavisi od kontinuirane finansijske podrške vlasnika.

Sa osvrtom na Standarde, načelo stalnosti pravnog lica predstavlja fundamentalno načelo za sastavljanje računovodstvenih izveštaja. Naime, Međunarodni računovodstveni standard 1 – Prezentacija računovodstvenih izveštaja, zahteva od rukovodstva da izvrši procenu sposobnosti preduzeća da nastavi poslovanje po načelu stalnosti pravnog lica. (Sl. Glasnik RS, br.35/2014) Treba napomenuti da se ovakav princip ne primenjuje u situacijama pomenutim u prethodnom poglavlju, odnosno u situacijama kada rukovodstvo ima plan za obustavljanje poslovne aktivnosti preduzeća odnosno likvidacije.

Na osnovu Međunarodnog revizijskog standarda – Načelo stalnosti pravnog lica, revizor ima odgovornost da na osnovu pribavljenog dokaza utvrdi da li postoji materijalno značajna neizvesnost u vezi sa događajima ili uslovima koji mogu izazvati sumnju u pogledu sposobnosti pravnog lica da nastavi poslovanje. (Stanišić, Vićentijević, 2009)

U situacijama kada je načelo stalnosti primereno, ali postoji materijalno značajna neizvesnost, revizor razmatra da li se u računovodstvenim izveštajima na adekvatan način opisuju glavni događaji koji izazivaju sumnju u pogledu nastavka poslovanja, kao i to da li su opisani planovi rukovodstva u vezi sa tim pitanjem. Takođe, revizor razmatra i da li je u računovodstvenim izveštajima jasno navedeno da postoji materijalno značajna neizvesnost u vezi sa događajima koji izazivaju sumnju u pogledu nastavka poslovanja.

Ukoliko su odgovarajuća obelodanjivanja u računovodstvenim izveštajima izvršena, revizor izražava mišljenje bez rezerve, sa skretanjem pažnje na postojanje materijalno značajnih neizvesnosti koje se odnose na događaje ili uslove koji mogu izazvati značajnu sumnju u pogledu sposobnosti pravnog lica da nastavi poslovanje po načelu stalnosti, a takođe skreće pažnju na napomenu u računovodstvenim izveštajima koja obelodanjuje pomenuta pitanja, kao što se može videti u prilogu A koji je predmet ove analize.

Analiza mišljenja datog u prilogu B:

Uporednu analizu možemo izvršiti posmatranjem izveštaja datog u prilogu B.

Na osnovu konkretnog revizorskog mišljenja finansijski izveštaji društva, u ovom slučaju Knjaz Miloš a.d. Arandelovac, ocenjeni su kao takvi da po svim materijalno značajnim aspektima pružaju istinit i veran prikaz Društva i da su sastavljeni u skladu sa važećom zakonskom regulativom. U delu mišljenja koje se odnosi na skretanje pažnje revizor navodi da je Društvo iskazalo neto gubitak u iznosu od 2.559.612 hiljada dinara, kao i to da su kratkoročne obaveze veće od obrtno imovine za 1.880.420 hiljada dinara. Kako standardi nalažu, u samo mišljenje revizor ističe i plan rukovodstva u pogledu prevazilaženja poslovnih poteškoća, pa je, u vezi sa tim, u konkretnom primeru istaknuto i da Društvo smatra da će nakon izvršenih pregovora o reprogramu obaveza sa povezanim licima, obezbediti neophodne izvore finansiranja za izmirenje tekućih obaveza.

Konstatovano je da se tip greške iskazane u navedenom mišljenju datom u prilogu B poklapa sa tipom greške iz prethodne analize priloga A.

Na osnovu izvršene analize dolazimo do opšteg zaključka da se najčešća greška odnosi na pitanje revizora u vezi sa načelom stalnosti poslovanja poslovnog subjekta, odnosno pitanje *going*

concern-a. Kako je polazna hipoteza rada podrazumevala grešku reklasifikacije konta, odnosno neadekvatnog korišćenja konta, sprovedemo analizu na konkretnom primeru mišljenja datog u prilogu C, iako ovaj tip konstatovane greške čini svega 6% ukupnog uzorka.

Analiza mišljenja datog u prilogu C:

Finansijski izveštaji društva, u konkretnom slučaju "A&P Preduzeće za proizvodnju bezalkoholnih pića" d.o.o. Dobanovci, na osnovu izdatog revizorskog mišljenja oscenjeni su kao takvi da pružaju, po svima materijalno značajnim aspektima, istinit i veran prikaz Društva, kao i to da su sastavljeni u skladu sa važećom zakonskom regulativom. U delu mišljenja koje se odnosi na skretanje pažnje revizor navodi da Društvo nije adekvatno prikazalo tekuće dospeće obaveza po osnovu lizinga. Ukupan iznos obaveze prikazan je na poziciji dugoročnih obaveza u bilansu, pa je na taj način pozicija dugoročnih obaveza precenjena, dok je pozicija kratkoročnih obaveza podcenjena za isti iznos.

Lizing, kao obaveza i način na koji se definiše, klasifikuje i priznaje u finansijskim izveštajima obuhvaćen je u Međunarodnom računovodstvenom standardu 17 – Lizing. Standard definiše ovu obavezu kao sporazum po kome davalac lizinga prenosi na korisnika pravo korišćenja sredstava za dogovoreni vremenski period u zamenu za plaćanje ili niz plaćanja. (Sl.Glasnik RS, br.35/2014)

Kako Međunarodni računovodstveni standard 1 – Presentacija finansijskih izveštaja zahteva da svaki poslovni entitet prikazuje kako obrtnu i stalnu imovinu tako i kratkoročne i dugoročne obaveze, kao zasebne pozicije u finansijskim izveštajima, tako i Međunarodni računovodstveni standard 17 – Lizing potvrđuje ovakav način prezentovanja za obaveze po osnovu lizinga. Naime, kako je u samom Standardu definisano: "Ako se za prezentovanje, u izveštaju o finansijskoj poziciji, obaveze klasifikuju na kratkoročne i dugoročne, ista klasifikacija se koristi i za obaveze po osnovu lizinga" (Sl.Glasnik RS, br.35/2014)

Shodno navedenom, obaveza po osnovu lizinga ne prikazuje se kao dugoročna obaveza u ukupnom iznosu, već se tekuće dospeće obaveze po osnovu lizinga prikazuje odvojeno na poziciji kratkoročnih obaveza.

Efekat ove greške ne utiče na pogrešan prikaz finansijskih izveštaja Društva, s obzirom na to da je ukupna obaveza po osnovu lizinga obuhvaćena u okviru odgovarajuće grupe konta, ali je neadekvatno korišćenje konta suprotno zahtevima Standarda i samim tim se smatra vrlo bitnim za skretanje pažnje u cilju poboljšanja računovodstvenih aktivnosti društva.

Ova vrsta greške uzeta je kao najčešća, shodno iskustvu u praktičnom radu. Rezultati istraživanja dokazuju upravo suprotno, odnosno na uzetom uzorku, ova vrsta greške pojavljuje se u samo 3 revizorska izveštaja, što predstavlja samo 6% uzorka. Treba napomenuti da revizori često ovu vrstu greške navode u pismu rukovodstvu i na taj način utiču na računovodstvo društva i bolji prikaz finansijskih izveštaja, a da je ne navode u konačnom revizorskom izveštaju.

9. ZAKLJUČAK

U radu je istaknuto da je suštinska uloga revizije da kroz izražavanje revizorskog mišljenja potvrdi istinitost finansijskih informacija, u cilju izveštavanja najšire javnosti. Kako javnost očekuje da obelodanjene finansijske informacije budu tačne i pouzdane, tako je i primarni zadatak revizije da kroz detaljnu analizu utvrdi da li su navedene informacije tačne ili su prilagođavane u cilju prikazivanja ekonomskih entiteta u boljem svetlu.

Analizom odgovornosti računovodstvene i revizorske profesije utvrđeno je da računovodstvo nije odgovorno za sprovođenje bilo kakve vrste kontrole radi otkrivanja materijalno značajnih pogrešnih iskaza, ali isto tako utiče na smanjenje mogućnosti nastanka greške, jer garantuje za tačnost dobijenih informacija od strane rukovodstva.

Kroz detaljnu analizu vidimo da se računovodstvena regulativa, kao i poštovanje zakona, standarda i propisa, smatra temeljom dobrog finansijskog funkcionisanja jednog pravnog subjekta, dok pogrešno tumačenje standarda i zakona direktno vodi u nastanak netačnih računovodstvenih iskaza.

S obzirom na to da čak i u najbolje kontrolisanom sistemu postoji verovatnoća da zaposleni mogu da nadjačaju kontrolu i izvrše prevaru, tokom ovog naučnog istraživanja je iz više uglova posmatran i analiziran odnos interne i eksterne revizije, kao i to kako ovaj odnos utiče na mogućnost nastajanja greške.

Posmatranjem ove korelacije izvedeno je više zaključaka. Istraživanje nas navodi na to da je u praksi prisutan visok stepen kooperativnosti između ove dve vrste kontrole, kao i to da se eksterna revizija u velikoj meri oslanja na rad interne revizije, koja je zbog boljeg poznavanja čitave organizacije pravnog subjekta i zaposlenih u većoj mogućnosti za boljim sagledavanjem celokupne slike i finansijskog stanja tog privrednog subjekta. Ipak, cilj ovih kontrola je potpuno različit. Obavljanje poslova eksterne revizije razlikuje se od procedura i kontrolnih postupaka koje, kroz svoju poslovnu aktivnost sprovodi interna revizija. Nasuprot internoj, eksterna revizija nastupa kao potpuno nezavisan entitet i kroz svoj rad ima čak i mogućnost da o nedostacima interne revizije obavesti rukovodstvo, što je predviđeno i definisno kroz Međunarodni standard revizije 265 – Saopštavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje poslovnim subjektom.

Shodno navedenom ne može se izvesti potvrđan zaključak postavljen jednom od hipoteza. Eksterna revizija ima mogućnost oslanjanja na rezultate interne revizije, ali suštinske razlike su drugačija težnja i cilj. Eksterna revizija teži izražavanju nezavisnog mišljenja, dok je interna revizija omogućena upravo od strane rukovodstva i svoju delatnost obavlja u granicama postavljenim u skladu sa poslovnim politikama pravnog subjekta.

Tokom istraživanja analizirani su i rezultati drugih naučnih studija kako bi se ukazalo kako na doprinos interne revizije na eksternu reviziju i smanjenje mogućnosti nastajanja računovodstvenih grešaka, tako i na značaj dobro postavljenog celokupnog sistema kontrole. Ovi rezultati dokazuju da kompanije sa aktivnim funkcijama interne revizije troše više na usluge eksterne revizije, zbog čega je i uočen značaj dobrog sistema kontrole.

Detaljnou analizom ovih rezultata potvrđena je jedna od postavljenih hipoteza, a to je da jak sistem kontrole i dobra interakcija između interne i eksterne revizije smanjuje mogućnost nastanka greške.

Tokom istraživanja posebna pažnja usmerena je na likvidnost društva i njegovu sposobnost izmirenja dospelih obaveza. Analizom dolazimo do zaključka da pomenuta sposobnost direktno utiče na uspešno poslovanje društva, što se kroz operativni deo rada takođe potvrđuje. U vezi sa tim, u radu je istaknuto da je na bazi sprovedenog istraživanja i analize odabranog uzorka pozitivnih revizorskih mišljenja sa skretanjem pažnje utvrđeno da se najčešća greška odnosi na pitanje revizora u vezi sa načelom stalnosti poslovanja društva. A kako je već navedeno i kako standardi nalažu, načelo stalnosti poslovanja podrazumeva utvrđivanje postojanja materijalno značajne neizvesnosti u pogledu sposobnosti za nastavak poslovanja i neometano izmirenje dospelih obaveza društva.

Analizom ove korelacije može se zaključiti da likvidnost društva oslikava poziciju društva na tržištu.

Analizom odabranog uzorka istaknuto je da se najveći broj nezavisnih revizorskih mišljenja za vremenski period od 2011. do 2013. poslovne godine odnosi na pozitivna revizorska mišljenja. Shodno izvedenoj statistici u operativnom delu istraživanja zaključuje se da pozitivna revizorska mišljenja čine ubedljivu većinu izdatih revizorskih mišljenja – čak 81% za obuhvaćeni vremenski period na teritoriji Republike Srbije. Ovaj podatak nas navodi na to da najveći broj finansijskih izveštaja izdatih u pomenutom vremenskom periodu, istinito i verno prikazuje

rezultate poslovanja poslovnih entiteta sa sedištem na teritoriji Republike Srbije, kao i to da su po svim materijalno značajnim pitanjima oni sastavljeni u skladu sa važećim zakonima i propisima i da su obelodanjeni u skladu sa utvrđenim okvirom za finansijsko izveštavanje.

Kroz analizu uzorka dolazimo i do zapažanja da u najvećem broju slučajeva preduzeća ponavljaju istu grešku i u narednom periodu, bez obzira na sugestiju revizora. Do ovog zapažanja dolazimo osvrtno na prvobitni uzorak revizorskih mišljenja gde je evidentno da većina poslovnih entiteta ponavlja istu grešku, s obzirom na to da u narednoj poslovnoj godini dobija isto ili čak lošije revizorsko mišljenje.

Kroz sprovedeno istraživanje dolazimo do zaključka da se u zavisnosti od utvrđene greške sva mišljenja sa skretanjem pažnje mogu podeliti na:

1. tip mišljenja u kome se u pasus skretanja pažnje iznosi konstatacija realnog stanja u kome društvo posluje, i
2. tip mišljenja koji u pasus skretanja pažnje iznosi efekat otkrivene greške, kao što je neadekvatna upotreba konta i u kom iznosu je pogrešno korišćen konto precenjen, odnosno u kom iznosu je odgovarajući podcenjen.

Drugi navedeni tip mišljenja obuhvata grešku postavljenu početnom hipotezom. Kroz izvršenu detaljnu analizu dolazi se do zaključka da hipoteza nije potvrđena, već se pokazalo potpuno suprotno. Istraživanjem ukupnog fonda pozitivnih revizorskih mišljenja sa skretanjem pažnje obuhvaćenih kroz uzorak utvrđeno je da je tip greške neadekvatnog korišćenja konta pronađen u ukupno 3 revizorska mišljenja, što predstavlja samo 6% uzorka. Kao što je već napomenuto, najčešće konstatovana greška u uzorku jeste ispitivanje načela stalnosti društva, što predstavlja 23% uzorka.

Kroz istraživanje je više puta istaknut značaj računovodstvene regulative, kao i obavljanja poslovnih aktivnosti u skladu sa važećim zakonima i standardima. Naime, najveća opasnost od nastanka netačnih računovodstvenih iskaza, a samim tim i pogrešnog finansijskog izveštavanja, jeste pogrešno tumačenje standarda i nepoštovanje važećih zakona. Shodno tome, kroz analizu odnosa revizije i računovodstva, dolazimo do zapažanja da se konstatovanjem bilo kog tipa greške ili neslaganja sa standardima od strane revizora utiče i sugerise na računovodstvo društva u cilju pronalaženja adekvatnog načina ispravljanja utvrđene greške.

U radu su izvedeni opšti zaključci kroz istraživanje, pa se nakon sprovedene analize može konstatovati da ne postoji savršeno finansijsko izveštavanje, kao i da se tokom poslovnog života jednog društva ne mogu predupređiti sve poslovne situacije kroz koje društvo prolazi. Ipak, na samom kraju, može se istaći da je jak sistem kontrole i dobro uspostavljena interakcija između računovodstva i revizije najdelotvorniji način za suzbijanje računovodstvenih grešaka, opšteg poboljšanja računovodstvenih aktivnosti i finansijskog izveštavanja.

Literatura

Akti komore, preuzeto 12.01.2015 sa <http://www.kor.rs/akti-komore.asp>

Agarwal G., Medury Y., "Internal Auditor as Accounting Fraud Buster", The IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices, Vol.13, No.1, 2014.

Agencija za privredne registre, preuzeto 02.05.2015 sa [http://www.apr.gov.rs/Registri/Privredna društvaPretragapodataka.aspx](http://www.apr.gov.rs/Registri/Privredna-društvaPretragapodataka.aspx)

Državna revizorska Institucija, preuzeto 15.01.2015 sa <http://www.dri.rs/lat/o-drzavnoj-revizorskoj-instituciji.html>

Etički kodeks, preuzeto 12.01.2015 sa <http://www.dri.rs/cir/dokumenti/eticki-kodeks.html>

Kotler P., Keller L., Marketing menadžment, Data Status, Beograd 2006.

Međunarodni računovodstveni standard 1 – Prezentacija finansijskih izveštaja, "Sl. glasnik RS", broj 35/2014

Međunarodni računovodstveni standard 8 – Računovodstvene politike, promene računovodstvenih procena i greške, "Sl. glasnik RS", broj 35/2014

Međunarodni računovodstveni standard 17 – Lizing, "Sl. glasnik RS", broj 35/2014

Međunarodni standard finansijskog izveštavanja 1 – Prva primena Međunarodnih standarda finansijskog izveštavanja, "Sl. glasnik RS", broj 35/2014

Međunarodni standard revizije 710 – Uporedni podaci, Savez računovođa i revizora Srbije, Beograd 1998

Međunarodni standard revizije 910 – Angažovanje na pregledu računovodstvenih izveštaja, Savez računovođa i revizora Srbije, Beograd 1998

Međunarodni standard revizije 930 – Angažovanje na kompilaciji finansijskih informacija, Savez računovođa i revizora Srbije, Beograd 1998

Petrović Z., "Računovodstvena regulativa", Univerzitet Singidunum, Beograd 2006.

Petrović Z., Rakočević Đ., Priručnik za primenu Međunarodnih računovodstvenih standarda, Institut računovođa i revizora Crne Gore, Podgorica 2002.

Pravilnik o zajedničkim kriterijumima i sandardima za uspostavljanje, funkcionisanje i izveštavanje o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru, "Sl. glasnik RS", broj 99/2011

Rešenje o utvrđivanju prevoda konceptualnog okvira za finansijsko izveštavanje, "Sl. glasnik RS", broj 35/2014

Savović S., Pravna regulativa procesa preuzimanja preduzeća, Ekonomske teme, Ekonomski fakultet u Nišu, broj 3, str.150, 2009.

Sing H., Woodliff D., Sultana N. and Newby R., "Additional Evidence on the Relationship between an Internal Audit Function and Audit Fees in Australia, Curtin University Australia, Vol.18, pp.27-39, 2014.

Stanišić M., "Revizija", Univerzitet Singidunum, Beograd 2009.

Stanišić M., "Međunarodni standardi revizije", Univerzitet Singidunum, Beograd 2008.

Stanišić M., Vićentijević K., "Revizijski zaključni izveštaj", Univerzitet Singidunum, Beograd 2009.

Uticaj nezavisne revizije finansijskih izveštaja na njihov kvalitet, preuzeto 03.02.2015 sa <http://www.researchgate.net>

Vićentijević K., Primena Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor u Republici Srbiji, Univerzitet Singidunum, Beograd 2010.

Vilkons D., Kameron G., Olt F. and Ejdži V., "Odnosi s javnošću, Strategije i taktike", Ekonomski fakultet, Beograd 2006.

Zakon o računovodstvu, "Sl. glasnik SR", broj 62/2013

Zakon o reviziji, "Sl. glasnik RS", broj 62/2013

PRILOG A

**Izveštaj nezavisnog revizora izdat za društvo "Knauf Insulation" d.o.o.
Beograd**



ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА

Власнику друштва KNAUF INSULATION Д.О.О., БЕОГРАД

Обавили смо ревизију приложених финансијских извештаја (страница 2 до 35) друштва Knauf Insulation д.о.о., Београд (у даљем тексту: "Друштво") који обухватају биланс стања на дан 31. децембра 2012. године и одговарајући биланс успеха, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, као и преглед значајних рачуноводствених политика и напомене уз финансијске извештаје.

Одговорност руководства за финансијске извештаје

Руководство је одговорно за састављање ових финансијских извештаја у складу са рачуноводственим прописима Републике Србије, као и за интерне контроле које сматра неопходним за састављање финансијских извештаја који не садрже погрешне информације од материјалног значаја, настале услед криминалне радње или грешке.

Одговорност ревизора

Наша одговорност је да изразимо мишљење о приложеним финансијским извештајима на основу обављене ревизије. Ревизију смо обавили у складу са Међународним стандардима ревизије и Законом о рачуноводству и ревизији Републике Србије. Ови стандарди налажу усаглашеност са етичким принципима и да ревизију планирамо и обавимо на начин који омогућава да се, у разумној мери, уверимо да финансијски извештаји не садрже погрешне информације од материјалног значаја.

Ревизија укључује спровођење поступака у циљу прибављања ревизијских доказа о износима и информацијама обелодањеним у финансијским извештајима. Одабрани поступци су засновани на просуђивању ревизора, укључујући процену ризика материјално значајних грешака садржаних у финансијским извештајима, насталих услед криминалне радње или грешке. Приликом процене ових ризика, ревизор разматра интерне контроле које су релевантне за састављање финансијских извештаја у циљу осмишљавања најбољих могућих ревизорских процедура, али не у циљу изражавања мишљења о ефикасности система интерних контрола правног лица. Ревизија такође укључује оцену примењених рачуноводствених политика и вредновање значајнијих процена које је извршило руководство, као и оцену опште презентације финансијских извештаја.

Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и одговарајући и да обезбеђују солидну основу за изражавање нашег мишљења.

Мишљење

По нашем мишљењу, финансијски извештаји Друштва на дан и за годину која се завршава на дан 31. децембра 2012. године, су састављени, по свим материјално значајним питањима, у складу са рачуноводственим прописима Републике Србије.

Скретање пажње

Скрећемо пажњу на напомену 2.5 уз финансијске извештаје у којој је обелодањено да је Друштво за годину која се завршава 31. децембра 2012. године, исказало нето губитак у износу од 27,231 хиљаду динара, док су на наведени дан краткорочне обавезе Друштва (које се у најзначајнијем делу односе на обавезе према повезаним правним лицима) веће од његове обртне имовине за 1,044,179 хиљада динара. Способност Друштва да настави да послује у складу са начелом сталности пословања правног лица зависи од континуиране финансијске подршке од стране власника. Власник Друштва Knauf Insulation GmbH, Република Немачка се обавезао да ће обезбеђивати финансијску подршку потребну за неометано пословање Друштва у периоду од најмање годину дана од датума извештаја ревизора. Наше мишљење није модификовано у вези са наведеним питањем.

Београд, 3. април 2013. године



Жарко Мијовић
Овлашћени ревизор

PRILOG B

Izveštaj nezavisnog revizora izdat za društvo "Knjaz Miloš" a.d. Arandelovac



KPMG d.o.o. Beograd
Kraljice Natalije 11
11000 Belgrade
Serbia

Telephone: +381 11 20 50 500
Fax: +381 11 20 50 550
E-mail: info@kpmg.rs
Internet: www.kpmg.rs



Izveštaj nezavisnog revizora

AKCIONARIMA

KNJAZ MILOŠ A.D., ARANĐELOVAC

Izveštaj o finansijskim izveštajima

Izvršili smo reviziju priloženih pojedinačnih finansijskih izveštaja Knjaz Miloš a.d., Aranđelovac (u daljem tekstu: „Društvo“) koji se sastoje od pojedinačnog bilansa stanja na dan 31. decembar 2013. godine, pojedinačnog bilansa uspeha, pojedinačnog izveštaja o promenama na kapitalu i pojedinačnog izveštaja o tokovima gotovine za godinu koja se završava na taj dan, kao i napomena, koje sadrže pregled osnovnih računovodstvenih politika i drugih napomena.

Odgovornost rukovodstva za finansijske izveštaje

Rukovodstvo je odgovorno za sastavljanje i istinit i pošten pregled finansijskih izveštaja u skladu sa Zakonom o računovodstvu Republike Srbije, i za uspostavljanje takvih internih kontrola za koje se smatra da su relevantne za pripremu finansijskih izveštaja, koji ne sadrže materijalno značajne greške, nastale bilo zbog pronevere ili zbog grešaka u radu.

Odgovornost revizora

Naša odgovornost je da na osnovu izvršene revizije izrazimo mišljenje o priloženim finansijskim izveštajima. Reviziju smo izvršili u skladu sa Zakonom o reviziji Republike Srbije i Međunarodnim standardima revizije. Ovi standardi zahtevaju da se pridržavamo etičkih zahteva i da reviziju planiramo i obavimo na način koji nam omogućuje da steknemo razumni nivo uveravanja da finansijski izveštaji ne sadrže materijalno značajne greške.

Revizija obuhvata obavljanje procedura u cilju prikupljanja revizorskih dokaza o iznosima i obelodanjivanjima u finansijskim izveštajima. Izbor procedura zavisi od naše procene, uključujući i procenu rizika od materijalno značajnih grešaka u finansijskim izveštajima, nastalih bilo zbog pronevere ili zbog grešaka u radu. U proceni rizika uzimamo u obzir interne kontrole, koje su relevantne za sastavljanje i istinito i objektivno prikazivanje finansijskih izveštaja, sa ciljem kreiranja odgovarajućih revizorskih procedura, ali ne i za svrhe izražavanja mišljenja o efektivnosti primenjenih internih kontrola. Takođe, revizija obuhvata i ocenu adekvatnosti primenjenih računovodstvenih politika i opravdanosti značajnih procenjivanja, koje je rukovodstvo izvršilo, kao i ocenu opšte prezentacije finansijskih izveštaja.

Smatramo da su revizorski dokazi koje smo pribavili dovoljni i odgovarajući i pružaju osnov za izražavanje našeg mišljenja.



Mišljenje

Po našem mišljenju, pojedinačni finansijski izveštaji pružaju istinit i pošten pregled nekonsolidovanog finansijskog položaja Društva na dan 31. decembar 2013. godine godine, nekonsolidovani poslovni rezultat i nekonsolidovane tokove gotovine za godinu koja se završava na taj dan i sastavljeni su u skladu sa Zakonom o računovodstvu Republike Srbije.

Skretanje pažnje

Ne izražavajući rezerve u odnosu na dato mišljenje, kao što je obelodanjeno u tački 3.2 Napomena uz finansijske izveštaje, skrećemo pažnju da na dan 31. decembra 2013. godine neto akumulirani gubitak Društva iskazan u bilansu stanja iznosi RSD 2.559.612 hiljada. Pored toga, kratkoročne obaveze Društva su veće od obrtno imovine za iznos od RSD 1.880.421 hiljade. Ova pitanja ukazuju na postojanje materijalne neizvesnosti koja može da izazove sumnju u sposobnost Društva da posluje po principu stalnosti poslovanja. Iako postoje materijalno značajne neizvesnosti, rukovodstvo Društva smatra da će nakon završenih pregovora o reprogramu obaveza sa povezanim licima, obezbediti neophodne izvore finansiranja za izmirenje ostalih tekućih obaveza.

Beograd, 14. mart 2014. godine



KPMG d.o.o. Beograd

Ivana Manigodić
Ivana Manigodić
Ovlašćeni revizor

PRILOG C

**Izveštaj nezavisnog revizora izdat za društvo "A&P Preduzeće za proizvodnju
bezalkoholnih pića" d.o.o. Dobanovci**



KPMG d.o.o. Beograd
Kraljice Natalije 11
11000 Belgrade
Serbia

Telephone: +381 11 20 50 500
Fax: +381 11 20 50 550
E-mail: info@kpmg.rs
Internet: www.kpmg.rs

Agencija za privredne registre
BD 7113
Matični broj 17148656
Račun 265-1100310000190-61
Raiffeisen banka a.d. Beograd
PIB 100058593

Izveštaj nezavisnog revizora

VLASNICIMA



**A&P PREDUZEĆE ZA PROIZVODNJU BEZALKOHOLNIH PIĆA D.O.O.,
DOBANOVCI**

Izvršili smo reviziju priloženih pojedinačnih finansijskih izveštaja "A&P Preduzeće za proizvodnju bezalkoholnih pića" d.o.o., Dobanovci (u daljem tekstu: „Društvo“), koji se sastoje od pojedinačnog bilansa stanja na dan 31. decembar 2011. godine, pojedinačnog bilansa uspeha, izveštaja o promenama na kapitalu i izveštaja o tokovima gotovine za godinu koja se završava na taj dan, kao i napomena, koje sadrže pregled osnovnih računovodstvenih politika i ostala obelodanjivanja.

Odgovornost rukovodstva za finansijske izveštaje

Rukovodstvo je odgovorno za sastavljanje i istinito i objektivno prikazivanje finansijskih izveštaja u skladu sa Zakonom o računovodstvu i reviziji važećim u Republici Srbiji i za uspostavljanje takvih internih kontrola za koje se smatra da su relevantne za pripremu finansijskih izveštaja, koji ne sadrže materijalno značajne greške, nastale bilo zbog pronevere ili zbog grešaka u radu.

Odgovornost revizora

Naša odgovornost je da na osnovu izvršene revizije izrazimo mišljenje o priloženim finansijskim izveštajima. Reviziju smo izvršili u skladu sa Zakonom o računovodstvu i reviziji važećim u Republici Srbiji i Međunarodnim standardima revizije. Ovi standardi zahtevaju da se pridržavamo relevantnih etičkih zahteva i da reviziju planiramo i obavimo na način koji nam omogućuje da steknemo razumni nivo uveravanja da finansijski izveštaji ne sadrže materijalno značajne greške.

Revizija obuhvata obavljanje procedura u cilju prikupljanja revizorskih dokaza o iznosima i obelodanjivanjima u finansijskim izveštajima. Izbor procedura zavisi od naše procene, uključujući i procenu rizika od materijalno značajnih grešaka u finansijskim izveštajima, nastalih bilo zbog pronevere ili zbog grešaka u radu. U proceni rizika uzimamo u obzir interne kontrole, koje su relevantne za sastavljanje i istinito i objektivno prikazivanje finansijskih izveštaja, sa ciljem kreiranja odgovarajućih revizorskih procedura, ali ne i za svrhe izražavanja mišljenja o efektivnosti primenjenih internih kontrola. Takođe, revizija obuhvata i ocenu adekvatnosti primenjenih računovodstvenih politika i opravdanosti značajnih procenjivanja, koje je rukovodstvo izvršilo, kao i ocenu opšte prezentacije finansijskih izveštaja.

Smatramo da su revizorski dokazi koje smo pribavili dovoljni i odgovarajući i pružaju osnov za izražavanje našeg mišljenja.



Mišljenje

Po našem mišljenju, pojedinačni finansijski izveštaji istinito i objektivno, po svim materijalno značajnim pitanjima, prikazuju nekonsolidovano finansijsko stanje Društva na dan 31. decembar 2011. godine, nekonsolidovani poslovni rezultat i nekonsolidovane tokove gotovine za godinu koja se završava na taj dan i sastavljeni su u skladu sa Zakonom o računovodstvu i reviziji važećim u Republici Srbiji.

Skretanje pažnje

Na dan 31. decembar 2010. godine, Društvo nije adekvatno prikazalo tekuće dospeće obaveza po osnovu lizinga već je ukupan iznos obaveza prikazan celokupno kao dugoročna obaveza u pojedinačnom bilansu stanja. Na ovaj način su u okviru obelodanjenog pojedinačnog bilansa stanja precenjene dugoročne obaveze a podcenjenje kratkoročne obaveza u iznosu od RSD 37.180 hiljada na dan 31. decembar 2010. godine. Na dan 31. decembar 2011. godine, Društvo je pravilno prikazalo tekuće i dugoročno dospeće obaveza po osnovu lizinga.

Beograd, 8. jun 2012. godine



KPMG d.o.o. Beograd

Boris Milošević
Ovlašćeni revizor